

Efectos preclusivos de la comprobación limitada y de otros procedimientos de gestión tributaria: posible nulidad de pleno derecho y supuestos reconocidos por los Tribunales.

BIB 2021\1138

José María, Tovillas Morán. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona

Publicación:

Revista Quincena Fiscal num.5/2021
Editorial Aranzadi, S.A.U.

Resumen

«El trabajo estudia de forma global el contenido y los efectos de la preclusividad de las resoluciones derivadas de los procedimientos de comprobación limitada incluyendo, igualmente, una referencia a tales efectos preclusivos en el resto de procedimientos de gestión. Se presta especial atención a la determinación de cuáles son los aspectos de las resoluciones derivadas de este tipo de procedimientos que poseen efectos preclusivos y las limitaciones jurídicas que introducen en el desarrollo de procedimientos de comprobación posteriores. A pesar de que la práctica forense se decanta por la anulabilidad como consecuencia de la vulneración de los efectos preclusivos, se propone y fundamenta la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones derivadas de las comprobaciones posteriores como forma más apropiada de reacción del ordenamiento jurídico frente a las vulneraciones de los efectos preclusivos. Se incluyen referencias a numerosas sentencias relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido que se han enfrentado a la cuestión de la existencia de efectos preclusivos.»

Abstract: «This paper presents a global approach on the preclusivity content and effects of the tax officers resolutions issued from the limited audit procedures. The preclusivity effects of other audit procedures is also reviewed. Special attention is given to the limited audit procedure resolutions matters and subjects with preclusive effects. Attention is also given to the scope of the preclusive effects. In the case of preclusive effects violation Cour decisions used to react declaring voidability of these resolutions violating the preclusive effects. A change is proposed regarding consequences of the preclusive effects violation showing the option of nullity of full right as the most adequate reaction to preclusivity effects violation. Many Court decisions regarding Income Tax, Corporate Income Tax and Value Added Tax where violation of the preclusive effects is discussed are reviewed.»

Palabras clave

gestión tributaria, procedimientos tributarios, comprobación limitada, preclusión, nulidad de pleno derecho.

Tax management, tax procedures, preclusivity, nullity of full right.

I. Naturaleza y contenido de los efectos preclusivos de la comprobación limitada

A caballo entre el procedimiento de verificación de datos y el de inspección, una de las fórmulas más comunes de articular las facultades administrativas de comprobación y regularización del cumplimiento de las obligaciones tributarias está constituida por el procedimiento de comprobación limitada regulado en los [artículos 136 a 140](#) de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre \(RCL 2003, 2945\)](#), General Tributaria (en adelante, LGT) y en los [artículos 163 a 165](#) del [Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio \(RCL 2007, 1658\)](#), por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAT).

Al configurarse como un procedimiento intermedio entre la verificación de datos y la inspección, la comprobación de datos se emplea cuando la Administración necesita acceder a más datos y comprobar aspectos que no pueden ser comprobados a través de la verificación de datos¹. Se produce, por lo tanto, en aquellos casos en que se considere necesario ir más allá de la simple verificación formal pasando a indagaciones de carácter inquisitivo.

¹ Caamaño, M.A. "Procedimiento de comprobación limitada" en Caamaño, M.A., Alonso, L.M., García, C., Magraner, F., Merino, I. y Sánchez, J.A.: Derecho y práctica tributaria. Adaptada a la [Ley 34/2015, de 21 de septiembre \(RCL 2015, 1427\)](#), de modificación parcial de la [Ley General Tributaria \(RCL 2003, 2945\)](#), 2.ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, p. 891.

Una de las características esenciales de la regulación del procedimiento de comprobación limitada es la atribución en el número 1 del [artículo 140](#) LGT de efectos preclusivos a las resoluciones derivadas de dichos procedimientos. Concretamente, se ha previsto que "dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior² salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución". La regulación de la preclusividad del procedimiento de comprobación limitada es valorada positivamente por numerosos autores³ como una de las novedades más acertadas introducidas por la [LGT de 2003 \(RCL 2003, 2945\)](#) aunque, ya en relación con el [art. 123](#) LGT 1963 en su redacción dada por la [Ley 25/1995 \(RCL 1995, 2178\)](#) que regulaba la comprobación abreviada y la liquidación provisional de oficio, un prestigioso sector doctrinal atribuía efectos preclusivos a esta nueva figura destinada a la comprobación de las obligaciones tributarias⁴.

2 [Artículo 139](#) LGT “(...) 2 (...) a) Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal al objeto de la comprobación”.

3 “No obstante, ha de afirmarse con toda rotundidad que el punto caliente de la regulación viene plasmado en el reconocimiento de efectos materiales de esta comprobación, establecido en el [artículo 140](#) de la LGT, de vital importancia en su conexión con una eventual comprobación inspectora posterior”, pp. 606-607 en Patón García, G.: “Notas acerca de la configuración jurídica de la comprobación limitada”, en Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 127, pp. 605-639.

4 El profesor De la Peña Velasco afirma que “desde un punto de vista de sus efectos, estas liquidaciones provisionales en las que se han desarrollado por los órganos de gestión auténticas funciones comprobadoras-inquisitivas, deben ser consideradas parcialmente provisionales y parcialmente definitivas, es decir, cuando ulteriormente los órganos de inspección lleven a cabo comprobaciones globales del hecho imponible, solo deberían introducir modificaciones en la liquidación provisional de oficio previamente realizada por los órganos de gestión en aquellos elementos del hecho imponible que no fueron comprobados por estos órganos”, De la Peña Velasco, G.: “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo [artículo 123](#) LGT)”, Impuestos, número 1, 1996, página 19.

1. Contenido y fundamento de la preclusividad de la comprobación limitada

El efecto preclusivo es definido por la doctrina⁵ como la consecuencia que se produce cuando “a salvo de la posibilidad de acudir a los procedimientos especiales de revisión previstos en los [artículos 216](#) y ss. de la LGT, cuando se ha realizado una comprobación limitada la Administración tributaria no puede efectuar una nueva regularización en relación con el mismo objeto ya comprobado, salvo que en otro procedimiento de comprobación limitada o de inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias a consecuencia de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución que puso fin a la primera comprobación”.

5 Sánchez Pedroche, J.A., Bas Soria, J. y Moya Calatayud, F ., Estudio concordado y sistemático de la [Ley General Tributaria \(RCL 2003. 2945\)](#) y su normativa de desarrollo, Tomo I, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, p. 889.

Con el [artículo 140.1](#) LGT se mejora la seguridad jurídica del obligado tributario que obtiene la garantía de que los aspectos tributarios que han sido objeto de regularización a través de un procedimiento de comprobación limitada no podrán ser objeto de regularización en otro procedimiento de comprobación limitada o de inspección, salvo en supuestos muy concretos⁶. Se trata de una regla por la cual el resultado de una comprobación limitada tiene efectos hacia el futuro en cuanto a la obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación limitando las competencias y potestades de los órganos de comprobación e inspección a la hora de encarar la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo que fue objeto de la comprobación limitada inicial ya sea mediante una nueva comprobación limitada o mediante el procedimiento de inspección⁷. Ello supone que, por voluntad legal, el régimen jurídico de la comprobación limitada o de la inspección posteriores ha quedado alterado en el sentido de integrarse al mismo una restricción de las facultades y potestades administrativas existentes originariamente. La alteración de los procedimientos de comprobación limitada y de inspección se efectúa en un sentido limitante de las potestades y facultades previamente existentes.

6 La figura de la preclusión ha de distinguirse del supuesto que se produce cuando en el inicio del procedimiento de comprobación limitada se anuncia la comprobación de los aspectos formales de la deducción de gastos profesionales pero, a lo largo del procedimiento, se inicia y desarrolla la comprobación de los aspectos materiales de la deducción de los gastos. Esta mutación del objeto inicial de control conlleva la anulación de la liquidación provisional resultante pero no por preclusión sino por vulneración del principio de seguridad jurídica ([STSJ de Cataluña número 598/2019, de 23 de mayo de 2019 \(PROV 2019, 359929\)](#) , recurso 264/2017).

7 En la [STS de 15 de junio de 2017 \(RJ 2017, 2908\)](#) (recurso de casación 3502/2015 se explica que “veda a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, de tal manera que no se puede admitir que la Administración utilice la vía de la liquidación definitiva para modificar la provisional en extremos estrictamente jurídicos y derivados de hechos ya conocidos al dictarse la liquidación provisional”. En la [STS de Cataluña número 451/2019, de 25 de abril de 2019 \(PROV 2019, 204717\)](#) (recurso 719/2016) se aclara que los efectos preclusivos se producen respecto del mismo objeto tributario y ejercicio por lo que la existencia de una previa comprobación tributaria en relación con el IRPF de 2008 no impide una posterior inspección relativa al IVA de los periodos de liquidación del ejercicio 2008.

Pasando a analizar el contenido de la figura de la preclusividad de la comprobación limitada se han de resaltar los siguientes rasgos de la misma.

Desde el punto de vista orgánico, la [LGT \(RCL 203, 2945\)](#) no ha establecido diferencia alguna en cuanto a los efectos preclusivos en función de que los órganos que realicen el procedimiento sean los de gestión o los de inspección⁸. Los efectos preclusivos se producen tanto si el procedimiento de comprobación limitada ha sido realizado por órganos de gestión como si lo ha sido por los órganos de inspección⁹ aunque esta situación se produzca de forma muy infrecuente.

8 “Es preciso destacar que en los artículos [136](#) y siguientes de la Ley 58/2003 (LGT) no se regula el procedimiento de comprobación limitada en alcance diferente según se tramite por los órganos de gestión o de inspección”. [STSJ de Galicia número 724/2010, de 27 de julio de 2010 \(PROV 2010, 328023\)](#) (recurso 16090/2008). A su vez, el [artículo 141.h\)](#) LGT atribuyen entre las materias objeto de la inspección tributaria el desarrollo de procedimientos de comprobación limitada.

9 La [Resolución del TEAC de 16 de abril de 2009 \(PROV 2009, 279798\)](#) destaca que “no hay en la redacción de la [LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) base para afirmar, como argumenta la Inspección, la existencia de dos procedimientos de comprobación limitados distintos, a saber, el practicado por los Órganos de Gestión Tributaria y el practicado por los Órganos de Inspección, ni tampoco que exista una prevalencia orgánica a efectos de las liquidaciones dictadas, que permitiera a la Inspección dictar liquidaciones que modifiquen las ya dictadas por la Dependencia de Gestión Tributaria”.

Desde el punto de vista formal, los efectos preclusivos se manifiestan mediante resoluciones administrativas de naturaleza expresa, como prevé el [art. 140.1](#) LGT. Tales resoluciones expresas pueden consistir en la resolución que contenga una liquidación provisional o bien una resolución con la manifestación de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada ([art. 139.2.d\)](#) LGT)¹⁰.

10 El profesor Adame expone que “en todo caso, lo que sí está claro, pese a que el título de [artículo 140](#) alude a los efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada es que los efectos, es que los efectos preclusivos se extienden tanto a los supuestos en que se practique una regularización al finalizar dicho procedimiento como a aquellos en que este procedimiento finalice con la

manifestación expresa limitada de que no procede regularizar la situación del obligado tributario". Adame Martínez, F.: "Los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada: cuestiones problemáticas y propuestas de reforma", Crónica Tributaria, núm. 153, 2014, p. 70.

A *sensu contrario*, no nace la preclusividad cuando el procedimiento finalice por alguna de las otras formas legalmente previstas de finalización del procedimiento como son la caducidad una vez transcurrido el plazo de seis meses regulado en el [art. 104](#) LGT o por el inicio de un procedimiento de inspección.

Actuando las resoluciones en el sentido admitido por el [art. 139.2.d\)](#) LGT como elementos formales a través de los que se canaliza la preclusividad, el elemento material de la preclusión consiste en el objeto comprobado en el procedimiento. La determinación del contenido de la expresión "objeto comprobado" exige algunas reflexiones aclaratorias.

Una primera aclaración del concepto "objeto comprobado" proviene de la propia redacción del [art. 140.1](#) LGT al remitirse al [art. 139.2.a\)](#) LGT que enumera los componentes del objeto comprobado como la obligación tributaria o elementos de la misma y el ámbito temporal objeto de comprobación. La lectura de esta disposición parece limitar el ámbito de la preclusión al objeto comprobado delimitado como tal en la liquidación provisional conclusiva del procedimiento de comprobación limitada. Sin embargo, esta impresión resulta errónea ya que la preclusividad no nace, no resulta, del contenido de la liquidación provisional o de la resolución de conformidad.

El límite de la preclusividad es el resultado de las diversas etapas del desarrollo de la comprobación limitada. Se trata del producto de una serie de actuaciones en las que los órganos administrativos concentran el protagonismo y que se producen en diversos momentos del procedimiento de gestión. Ya en la fase de inicio del procedimiento ora mediante requerimiento de información tributaria al obligado tributario, ora través de la notificación de la propuesta de liquidación provisional, el ordenamiento jurídico, a efectos de respetar la seguridad jurídica del contribuyente, ha previsto el deber de comunicar al interesado el ámbito de la actuación comprobadora. Curiosamente, tal obligación de los órganos actuantes no se encuentra expresamente prevista ni en la norma legal ni en la norma reglamentaria que regula la comprobación limitada sino que se halla en el [art. 34.1.ñ\)](#) LGT¹¹. El ámbito inicial de la comprobación que va a desarrollarse a través del cauce de la comprobación limitada puede ser modificado, de acuerdo con el [art. 164](#) RGAT en el sentido de ampliar o reducir de forma motivada al ámbito de la comprobación. El ámbito inicial o modificado de la comprobación tiene una transcendencia enorme puesto que delimita la globalidad o totalidad de los ámbitos de la relación jurídico-tributaria que van a quedar afectados por los efectos preclusivos. Nada de lo que no esté incluido en el ámbito de la comprobación se ve afectado por preclusividad y todo los aspectos de la obligación tributaria que estén incluidos en el mismo y que sean aptos para ser controlados mediante la comprobación limitada configuran el objeto de la preclusión.

¹¹ [Art.34.1.ñ\)](#) LGT "Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección

sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en la ley”.

De lo anterior se ha de concluir que el ámbito afectado por la preclusión es el marco de control delimitado a través de la comunicación del inicio del procedimiento de comprobación limitada o su posterior modificación en un sentido de ampliación o reducción del ámbito inicial. Una vez establecido cuál es el objeto del procedimiento de comprobación limitada sus efectos preclusivos se extienden a tal objeto de forma íntegra con independencia del contenido de la resolución que da lugar a la finalización del expediente. Siguiendo este razonamiento, el contenido de la liquidación provisional expresa está limitado en cuanto a su extensión (figuras tributarias, períodos impositivos, beneficios fiscales) por el objeto del procedimiento sin poder exceder del ámbito propio del procedimiento. Además, esta misma liquidación provisional expresa está limitada numéricamente: solo puede existir una y todas aquellas cuestiones tributarias que no han sido analizadas pudiendo haber sido examinadas por estar incorporadas dentro del ámbito de la comprobación se verán afectadas por el efecto preclusivo.

Auténtico “ *leading case* ” en esta materia, la [Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2014 \(RJ 2014, 5562\)](#) en el recurso de casación 4336/2012 destaca la importancia del objeto de la comprobación definido en la resolución de inicio del procedimiento. La delimitación de las cuestiones objeto de revisión establecida por los órganos de gestión tiene como efecto principal el de servir de elemento configurador de los límites jurídicos del efecto preclusivo. Dicho efecto preclusivo afecta a la totalidad de cuestiones incluidas en el marco de la comprobación limitada aunque la realidad de las actuaciones efectuadas por los órganos de la Administración no haya agotado todas las cuestiones susceptibles de comprobación y control potenciales en función del objeto de investigación definido por la comunicación de inicio. La apertura del procedimiento de comprobación limitada concreta la potestad tributaria de los órganos de gestión o inspección en relación con cuestiones definidas por los órganos actuantes y, como corolario de la interrupción del plazo de prescripción para liquidar la obligación tributaria, de la obligación de todos de facilitar información con transcendencia tributaria con muy pocas limitaciones, o de la presunción de legalidad de las actuaciones realizadas, los órganos actuantes administrativos han de ejercer tal potestad de forma que, de no hacerse, la cláusula de preclusividad no dejará de surtir efectos. Como reacción del ordenamiento a la falta de colaboración de los obligados tributarios en las labores de comprobación a la búsqueda del transcurso del plazo de seis meses de duración máxima del procedimiento, además del sistema de infracciones y sanciones bastante severo contenido en el [artículo 203](#) de la Ley General Tributaria por la resistencia u obstrucción a las actuaciones administrativas, puede reducirse el ámbito de la comprobación antes del inicio del plazo de alegaciones para evitar dotar de efectos preclusivos a cuestiones susceptibles de regularización cuyo control no ha sido posible por falta de la necesaria cooperación por parte del obligado.

Así, en el FJ 3º se puede leer que:

“haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra [Constitución \(RCL 1978, 2836\)](#) al más alto nivel ([artículo 9.3](#)) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v.gr.: la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos ”¹²

¹² Un comentario al contenido de esta Sentencia se puede encontrar en Ávila Guzmán, S.: “La preclusividad en el procedimiento de comprobación limitada”, en Crónica Tributaria, núm. 167/2018, pp. 7-46, pp. 35 y siguientes.

Abundando en lo anterior, recientemente ha sido publicada la [Sentencia del Tribunal Supremo 1341/2020, de 16 de octubre \(RJ 2020, 3926\)](#) (recurso de casación 3895/2018), en la que el Alto Tribunal analiza el ámbito objetivo de las cuestiones afectadas por la preclusión concluyendo que:

“interpretando el [artículo 140.1](#) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los efectos preclusivos de una resolución que pone fin a un procedimiento de comprobación limitada se extienden no solo a aquellos elementos tributarios sobre los que se haya pronunciado expresamente la Administración Tributaria, sino también a cualquier otro elemento tributario, comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa, pero no regularizado de forma expresa”.

Continuando el análisis del objeto del procedimiento, la comprobación limitada de una obligación tributaria puede abarcar únicamente alguno o algunos de los elementos de un determinado impuesto, sin que el efecto preclusivo de la misma pueda predicarse respecto de aquellos elementos que no se han incluido en la comprobación desarrollada inicialmente y de cuyo examen futuro pueden resultar nuevos hechos o circunstancias que determinen nuevas regularizaciones¹³. En aras a la seguridad jurídica del contribuyente, una comprobación limitada previa produce efecto preclusivo respecto de lo ya comprobado. Esto es, el objeto de dichas actuaciones parciales no puede ya regularizarse en un nuevo procedimiento de comprobación referido al mismo concepto y período impositivo ya comprobado. Un sector de la doctrina ha propuesto la eficacia interpositiva de los efectos preclusivos ya que “en determinados supuestos la admisión de la misma sería un eficaz servicio a la Administración, a efectos de reducir los costes indirectos y ocasionar las menores molestias posibles al contribuyente”¹⁴.

¹³ [STSJ de la Comunidad Valenciana número 193/2020, de 4 de febrero de 2020 \(PROV 2020, 101969\)](#) (recurso 1212/2017).

¹⁴ De la Peña Amorós, M.^a del M.: “Los efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales derivadas de los procedimientos comprobadores en vía de gestión”, en Revista Quincena Fiscal, núm. 5/2012, p. 7.

Con la preclusión nacen conceptos tributarios respecto de los cuales ya no puede volverse a liquidar ni en una posterior comprobación de carácter parcial ni en una de carácter general que se pudiera practicar por el resto de los conceptos impositivos no comprendidos en el ámbito de la comprobación limitada e, incluso, en el caso de inspección cualquiera que sea su ámbito objetivo de regularización.

La preclusividad no afecta únicamente a la validez de la segunda liquidación sino que afecta también a la potestad sancionadora de los órganos de la Administración que, junto con la potestad de regularizar la situación, quedará vedada¹⁵.

¹⁵ “Y además, constituye una auténtica desproporción, igualmente el sancionar a la mercantil recurrente por idéntico tributo, ejercicio y trimestre, en un procedimiento independiente. Ello, supondría una auténtica infracción del principio de non bis ídem, si no fuera porque el [art.140](#) LGT entraña una auténtica prohibición de duplicidad procesal sancionadora. Nótese, además, que cuando el [art.180](#) LGT alude a la prohibición de concurrencia de infracciones tributarias, lo hace con individualizaciones al tipo sancionador, en este caso el [art. 191](#) LGT, y no a posibles varias sanciones sobre ese mismo precepto”. [STSJ de Castilla y León \(sala de Valladolid\), número 768/2018, de 11 de septiembre de 2018 \(PROV 2018. 299048\)](#) (recurso 978/2017).

El fundamento de la regla de preclusividad cabe situarlo en la protección de la seguridad jurídica como así ha sido proclamado por el Tribunal Supremo. En relación con esta cuestión, en la ya citada [Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2014 \(RJ 2014. 5562\)](#) (recurso 4336/2012) se expone que:

“haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra [Constitución \(RCL 1978. 2836\)](#) al más alto nivel ([artículo 9.3](#))”¹⁶.

¹⁶ En el FJ 3º de la [STS 19 de julio de 2017 \(RJ 2017. 3844\)](#) puede leerse que “Por ello, cuando la Administración tributaria pretende subsanar actuaciones tributarias anteriores que cree erróneas, e inicia un nuevo procedimiento de comprobación o inspección limitada, además de violar el principio constitucional de seguridad jurídica, está originando una retroacción encubierta de actuaciones y, en caso de que exista una liquidación provisional – acto administrativo – finalizadora del procedimiento de comprobación limitada y dicte otra nueva liquidación tributaria – acto administrativo – como resolución del nuevo procedimiento de comprobación de los mismos actos, hechos... –objeto–, actúa contra sus propios actos”.

El reconocimiento al más elevado nivel normativo del principio de seguridad jurídica se efectúa en el [artículo 9.3](#) de la Constitución Española de 1978. El Tribunal Constitucional ha descrito en numerosas ocasiones cuál es el sentido del principio de seguridad jurídica siendo las principales propuestas las siguientes:

“viene a ser la suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad” ([SSTC 27/1981, de 20 de julio \[RTC 1981. 27\]](#) , FJ 1; [71/1982, de 30 de noviembre \[RTC 1982. 71\]](#)).

“Es decir, la seguridad jurídica entendida como la certeza sobre la normativa jurídica aplicable y los intereses jurídicamente tutelados ([STC 15/1986, de 31 de enero \[RTC 1986. 15\]](#) , FJ 1), como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (

[STC 36/1991, de 14 de febrero \[RTC 1991, 36\]](#) , FJ 5), como la claridad del legislador y no la confusión normativa ([STC 46/1990, de 15 de marzo \[RTC 1990, 46\]](#) , JF 4)".

"Por el contrario dicho principio sí protege la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede afectar a la interdicción de la arbitrariedad ([STC 150/1990, de 4 de octubre \[RTC 1990, 150\]](#) , FJ 4)".

A su vez, la [SAN de 5 de febrero de 2019 \(PROV 2019, 63554\)](#) (recurso 451/2015) ha fundamentado la regla de preclusividad en los principios de seguridad jurídica, de confianza legítima y de buena fe.

Se ha propuesto también la prohibición para la Administración de ir contra sus propios actos como fundamento de la regla de preclusividad¹⁷.

¹⁷ García Novoa, C.: "El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables", Revista Técnico-tributaria, núm.124, 2019, AEDAF, Madrid, p. 74.

2. Excepción a la preclusividad de la comprobación limitada

La regla de la preclusividad contenía una única excepción en la redacción original de la [Ley 58/2003 \(RCL 2003, 2945\)](#) : que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución de la comprobación limitada inicial. Es decir, que la comprobación limitada de una obligación tributaria puede abarcar únicamente alguno o algunos de los elementos propios de la liquidación tributaria sin que el efecto preclusivo de la misma pueda predicarse respecto de elementos que no se han incluido en la misma y de cuyo examen pueden resultar nuevos hechos o circunstancias que no se conocían en el marco de la comprobación limitada inicial.

Sin embargo, tras la reforma de la [LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) de 2015 se ha añadido una nueva excepción a los efectos preclusivos de la resolución resultante de la comprobación limitada. Concretamente, en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior será posible analizar la documentación contable para acreditar el debido reflejo de determinadas operaciones previamente aportadas por el obligado tributario en el procedimiento de comprobación limitada inicial según autoriza el [artículo 136.2.c\) segundo párrafo](#) LGT¹⁸.

¹⁸ "No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración Tributaria".

Por lo tanto, dos son los requisitos que deben cumplirse para que se pueda dictar una nueva regularización:

Que se desarrolle un nuevo procedimiento de comprobación limitada o de inspección en el que se descubran nuevos hechos o circunstancias. Tales hechos o circunstancias nuevos han de estar descritos, expuestos, en la segunda liquidación que se emita ya sea derivada de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección. En este último caso, ha de ser el acta en conformidad o el acta en disconformidad pero no el informe ampliatorio el documento que contenga la descripción de los hechos o circunstancias nuevos.

La [Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de mayo de 2019 \(PROV 2019, 208519\)](#) (recurso 1041/2016) aclara que los hechos o circunstancias aptos para admitir la apertura de un nuevo procedimiento de comprobación han de ser “sobvenidos” pero no cabe que se trate de hechos que descubra *ex novo* la Administración “porque en el segundo procedimiento hubiera hecho una más esforzada o profunda indagación con un resultado y, por tanto, valoración nueva de unos mismos hechos que debieron y pudieron ser investigados en la primera comprobación”.

Que las actuaciones realizadas en esa segunda comprobación por las que se descubren los hechos nuevos sean distintas a las realizadas en la comprobación inicial que dio origen a la primera regularización. Difícil resultaría descubrir nuevos hechos con transcendencia fiscal si no se hicieran actuaciones de investigación o comprobación con un contenido diferenciado de las ya realizadas en un primer momento. La jurisprudencia ha acogido el término “distintas” de forma amplia entendiéndolo como supuesto en el que los obligados tributarios sean diferentes o que se trate de los mismos obligados tributarios pero de tributos diferenciados¹⁹. A su vez, una parte de la doctrina expone que se han de concebir las actuaciones distintas como aquellas que no están permitidas en el procedimiento de comprobación limitada y sí se pueden efectuar en un procedimiento inspector, como por ejemplo, solicitar los libros de la contabilidad mercantil, pedir información a terceros sobre movimientos financieros, o personarse en las instalaciones del obligado tributario donde se ejerzan las actividades a efectos de comprobar la veracidad de la realización de las actividades económicas²⁰.

¹⁹ La [STSJ de Galicia número 412/2018, de 19 de diciembre de 2018 \(PROV 2019, 35932\)](#) (recurso 15355/2017) considera que no se producen los efectos preclusivos cuando la comprobación limitada inicial se refiere al mismo objeto que la comprobación limitada posterior pero respecto de sociedades mercantiles diferentes dentro del mismo grupo económico. La [STSJ de Madrid número 590/2018, de 26 de noviembre de 2018 \(PROV 2019, 16449\)](#) (recurso 179/2017) niega la aparición de efectos preclusivos cuando la comprobación limitada inicial ha tenido por objeto el análisis de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por una entidad mercantil y la inspección posterior se ha referido a la correcta deducción fiscal de gastos en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades ya que ha tenido por objeto obligaciones tributarias distintas. Un contenido similar se puede encontrar en la [STSJ de la Comunidad Valenciana 812/2018, de 18 de septiembre de 2018 \(PROV 2019, 10847\)](#), (recurso 773/2014) en la que la comprobación inicial se refería al IVA y la segunda comprobación limitada lo hacía al IRPF. La [STSJ de Andalucía, sala de Málaga, número 2763/2018, de 26 de noviembre de 2018 \(PROV 2019, 143182\)](#) (recurso 38/2016) niega la existencia de efectos preclusivos en el supuesto de que la comprobación limitada inicial se refiera a la comprobación de la situación tributaria de un determinado contribuyente y la inspección posterior se refiera a la verificación de la situación tributaria del hermano del contribuyente. La [STSJ de Andalucía, sala de Málaga, número 2343/2018, de 31 de octubre de 2018](#)

([PROV 2019, 107675](#)) (recurso 193/2017) niega la existencia de efectos preclusivos a la liquidación derivada de la comprobación limitada que ha sido anulada mediante resolución del recurso de reposición por ausencia de notificación a la interesada de la ampliación del objeto de la comprobación. La ausencia de efectos preclusivos se justifica por la ausencia de la resolución ya que está ha quedado anulada.

20 Ávila Guzmán, S.: op.cit., pp. 20-21.

Conviene considerar que la apertura y tramitación del procedimiento de comprobación limitada ha tenido por uno de sus efectos inmediatos el de la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria de acuerdo con el [artículo 68.1.a\)](#) LGT reproduciéndose este fenómeno cada vez que se notifica un acto administrativo al obligado tributario objeto de comprobación. Ello amplía el marco temporal en el que los órganos de la Administración pueden ejercer sus funciones de comprobación respetando la regla de preclusión, ex [art. 140.1](#) LGT.

De lo anterior, se puede deducir que, cuando concluye un procedimiento de comprobación limitada mediante resolución expresa o liquidación, nacen los efectos preclusivos de la resolución emitida en relación con la obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación debidamente motivados en el propio acto resolutorio que se proyectan hacia el futuro. Conviene, por lo tanto, proceder a caracterizar la resolución y, en especial, la liquidación provisional que culmina el procedimiento de comprobación limitada. Esta definición de la liquidación provisional derivada del procedimiento de comprobación limitada ha de partir de la idea de que, por voluntad legal, los efectos preclusivos consisten en la modificación del régimen de potestades y facultades propias de los órganos de la administración en el desarrollo de nuevos procedimientos de comprobación limitada y de inspección posteriores al procedimiento de comprobación limitada generador de los efectos preclusivos. La modificación del régimen jurídico se produce en un sentido de cierre, de restricción, de las capacidades propias del procedimiento de comprobación limitada y el de inspección que no pueden someter a regularización las cuestiones ya analizadas según la resolución resultante de la comprobación limitada inicial. Los resultados de un procedimiento de comprobación tienen efectos en los futuros procedimientos de comprobación que lleguen a producirse o no en el futuro. Se aleja la tentación que pueda sentir la Administración de implementar un cambio de criterio interpretativo revisando masivamente comprobaciones limitadas ya ultimadas. En la [Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de octubre de 2013 \(PROV 2013, 346836\)](#) (recurso 274/2010) se caracterizan los efectos del [art. 140.1](#) LGT como “creadora de cierta cosa juzgada administrativa, en tanto que limita las posibilidades de comprobación ulteriores referidas al mismo objeto” y “confiere un derecho de los administrados a no ser comprobados una y otra vez”.

Dadas las limitaciones previstas legalmente que se proyectan en las capacidades de los órganos de comprobación una vez existe la resolución del procedimiento de comprobación limitada se han propuesto varias alternativas para caracterizar estas liquidaciones.

Algunos autores han denominado la liquidación extraída de este tipo de procedimientos como “liquidación provisional vinculante”²¹. No nos parece muy acertado el término “vinculante” ya que éste implica que la decisión relativa a la comprobación limitada inicial conlleva un límite futuro a la actuación de los órganos administrativos en cuanto a las conclusiones posibles sobre la regularización que se efectúe. Si bien es cierto que el [art. 140.1](#) LGT introduce importantes restricciones en relación con las facultades subsiguientes de los órganos de comprobación administrativa, no es menos cierto que si las actuaciones que se realizan en el segundo procedimiento se destinan a la comprobación de cuestiones no analizadas en el primer procedimiento y se descubren hechos no descubiertos en el primer procedimiento pero que afectan a su objeto nace el poder-deber de los órganos de la administración de regularizar de nuevo y en un sentido diferente la situación ya inicialmente corregida. Los órganos de la administración dejan de estar vinculados por el criterio inicial reflejado en la resolución del primer procedimiento y, por el contrario, quedan obligados a regularizar de nuevo la situación tributaria. Además, pese al contenido del [art. 140.1](#) LGT la Administración siempre mantiene expedita la vía del recurso a los procedimientos especiales de revisión, en especial, la declaración de lesividad de actos anulables ([art. 216.b](#)) LGT) o la rectificación de errores ([art. 216.d](#)) LGT).

²¹ Caamaño, M.A., en Caamaño, M.A. (Director), Alonso, L.M., García, C., Magraner, F., Merino, I. y Sánchez, J.A.: (2.ª edición) op.cit, p. 900.

Otro sector doctrinal encabezado por el profesor García Novoa²² considera que se da una situación de equilibrio en la que, por un lado, la liquidación provisional tiene plenos efectos ejecutivos pero la Administración puede modificar su contenido en un sentido peyorativo al tener carácter provisional y, por otro lado, dada la limitación de la reiteración de actuaciones de comprobación prevista en el ordenamiento jurídico, es posible caracterizar la liquidación provisional como una liquidación provisional “parcialmente definitiva”. Tampoco estamos de acuerdo con la expresión “parcialmente definitiva” que sugiere la idea de que hay elementos de la obligación tributaria que no pueden ser objeto de nueva regularización y otros sobre los que sí cabe realizar la regularización que sería la primera. Lo cierto es que todos los elementos de la obligación tributaria pueden ser objeto de nueva regularización pero respecto de aquellos en relación con los que ha recaído una primera decisión existen unos obstáculos procedimentales muy destacables.

²² García Novoa, C.: “El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables”, Revista Técnico-tributaria, núm.124, 2019, AEDAF, Madrid, p. 74.

Consideramos que, dadas las especialidades señaladas del régimen previsto en el [art. 140.1](#) LGT, lo más adecuado es elegir la denominación de “liquidaciones provisionales con efectos preclusivos” o, en su caso, “resoluciones con efectos preclusivos” ya que a las mismas les resulta aplicable un régimen jurídico específico y original que no puede equipararse al supuesto de las liquidaciones provisionales.

La materialización jurídica de la emisión de una resolución con efectos

preclusivos como culminación del procedimiento de comprobación limitada conlleva que la decisión sobre el ámbito de control de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección proyectado exige un previo análisis de la existencia, objeto y contenido del procedimiento de comprobación limitada anterior y las conclusiones del mismo. Se añade, pues, un requisito de procedibilidad, se incorpora una nueva condición legal, para que pueda iniciarse el segundo procedimiento ya sea de comprobación limitada o de inspección. Tal requisito consiste en no poder incluir en su ámbito aquellos aspectos de la obligación tributaria ya observados en un procedimiento comprobación limitada desarrollado y culminado con anterioridad. No existirán restricciones cuando en el procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas, es decir, que se refieren a una cuestión o período de liquidación diferentes de los realizados y especificados en la resolución anterior pero ello implicará que, desde el inicio del procedimiento sucesivo, el objeto del procedimiento posterior tiene un alcance diferente al que tenía la comprobación inicial. Tampoco existirán límites en aquellos supuestos en los que se compruebe la documentación contable previamente aportada voluntariamente por el obligado tributario. Sin embargo, sí que se exige la aportación de la prueba de los nuevos hechos o circunstancias resultantes de actuaciones diferentes en el caso de que se pretenda modificar el sentido de la resolución inicialmente adoptada²³.

²³ “En conclusión, para que la Administración tributaria (en su conjunto, es decir tanto los Órganos de Gestión tributaria, como la Inspección) pueda dictar una nueva liquidación sobre materias ya comprobadas previamente de forma limitada, se deberán expresar los nuevos elementos o circunstancias tenidos en cuenta en la nueva comprobación (sea ésta total o parcial). No habiéndose expresado estos nuevos hechos tenidos en cuenta, y dada la claridad de la norma en el sentido de que se precisa como requisito para la validez de una nueva liquidación la existencia y expresión de estos nuevos elementos de hecho tomados en consideración, su omisión provoca la invalidez de la liquidación practicada por la Inspección, de conformidad con lo dispuesto en el [art.140](#) de la LIS (sic)” [Resolución del TEAC de 16 de abril de 2009 \(PROV 2009, 279798\)](#) .

Así, se puede definir la resolución con efectos preclusivos como la resolución que pone fin al procedimiento de comprobación limitada impidiendo que la Administración tributaria pueda efectuar una nueva regularización de la obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación ya definida con el inicio del procedimiento o tras su modificación salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o de inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución, o se compruebe en un procedimiento de inspección posterior la documentación contable ya aportada voluntariamente por el contribuyente en el procedimiento de comprobación limitada o se inicie un procedimiento especial de revisión.

3. Otros procedimientos tributarios con efectos preclusivos

La transcendencia de los efectos preclusivos en cuanto limitación de las potestades comprobadoras de la Administración tributaria ha generado un debate sobre cuáles de los procedimientos de gestión tributaria enumerados en el [art. 123.1](#)

LGT²⁴ tienen tales efectos. Por un lado, nos encontramos con la postura del profesor Pérez Royo²⁵ que defiende la tesis de que “la fórmula del [apartado 1 del artículo 140](#) no puede entenderse circunscrita a las liquidaciones derivadas de la comprobación limitada, sino que es la aplicable en todos aquellos casos en los que la liquidación haya sido precedida de una actividad de comprobación. Por mínima que sea. En rigor, todo acto de determinación de la deuda tiene un efecto preclusivo de ulteriores actuaciones de comprobación. Este efecto será mayor o menor, pero siempre existirá”²⁶. Por otro lado, existen otros autores como el profesor Lago Montero²⁷ que, apoyándose en el contenido de la normativa vigente, atribuye efectos preclusivos a unos procedimientos y no a otros.

²⁴ [Artículo 123](#) LGT. Procedimientos de gestión tributaria Son procedimientos de gestión tributarios, entre otros, los siguientes: El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos. El procedimiento iniciado mediante declaración. El procedimiento de verificación de datos. El procedimiento de comprobación de valores. El procedimiento de comprobación limitada.

²⁵ Pérez Royo F.: Derecho Financiero y Tributario. Parte general, 18.ª edición, Thomson-Aranzadi, Madrid, 2008, pp. 293-294.

²⁶ El mismo autor considera que los efectos preclusivos ya existían con ocasión de la regulación del procedimiento de comprobación limitada y de la liquidación provisional de oficio mediante el [art.123](#) LGT en la redacción dada por la [Ley 25/1995 \(RCL 1995, 2178\)](#). Por el contrario, la [STS de 5 de octubre de 2011 \(RJ 2011, 7563\)](#) (recurso 1985/2007) considera que el contenido del [art.140.1](#) LGT no es aplicable a supuestos nacidos bajo el imperio de la [LGT de 1963 \(RCL 1963, 2490\)](#) porque en el momento en el que se aprueba la liquidación no se encontraba vigente.

²⁷ Lago Montero, J.M., “Provisionalidad de liquidaciones y preclusividad de comprobaciones” en Arrieta, J., Collado, M.A. y Zornoza, J. (Dir.): Tratado sobre la [Ley General Tributaria \(RCL 2003, 2945\)](#), Tomo II, 2010, p. 282 y ss.

Entre los procedimientos carentes de efectos preclusivos se encuentran el procedimiento de devolución y el de verificación de datos. Respecto del procedimiento de devolución, el [art. 125.1](#) RGAT admite en su tercer párrafo que “el reconocimiento de la devolución solicitada no impedirá la posterior comprobación de la obligación tributaria mediante los procedimientos de comprobación e investigación” por lo que no se genera ninguna preclusividad respecto de lo actuado. Tampoco opera la preclusividad anhelada por los operadores jurídicos en el procedimiento de verificación de datos pues el [art. 133.2](#) LGT dispone, con toda claridad, que “la verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma” y no se establecen distinciones en cuanto a la fórmula de finalización de la verificación de datos por lo que la falta de efectos preclusivos se produce tanto si el procedimiento ha finalizado mediante liquidación provisional como por acuerdo de que no procede liquidar ni corregir nada²⁸.

²⁸ En el mismo sentido se puede citar a Ávila Guzmán, S. “La preclusividad en el procedimiento de comprobación limitada” en Crónica Tributaria, número 167/2018, pp. 7-46, pp. 11 y siguientes. Disentimos de este autor en cuanto a la causa de la reducción del número de procedimientos de verificación de datos tramitados que asocia la utilización escasa de este procedimiento al avance en la utilización de la información y los medios informáticos por parte de la Administración ya que, desde nuestra perspectiva, además del desarrollo de los medios informáticos y de la asistencia a los contribuyentes, ha sido la evolución de las decisiones del TEAC y de los Tribunales la que ha ido

restringiendo los supuestos de aplicación de este procedimiento y ha previsto, en los últimos tiempos, la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación resultante como consecuencia de la errónea aplicación del procedimiento.

Distinto es el régimen diseñado respecto del procedimiento de gestión iniciado mediante declaración cuando el obligado tributario no tiene la obligación de presentar autoliquidación y que impone la emisión de una liquidación administrativa respetuosa, en cuanto a su contenido, con el [art. 102 LGT](#). De acuerdo con el [art. 133.3 RGAT](#) la liquidación derivada del procedimiento de declaración tiene efectos preclusivos análogos a los previstos en el [art. 140.1 LGT](#) para la resolución final de un procedimiento de comprobación limitada²⁹. El contenido de esta norma reglamentaria ha quedado consolidado por una repetida jurisprudencia sobre la cuestión que reconoce efectos preclusivos a la liquidación administrativa derivada, surgida, nacida, de un procedimiento iniciado mediante declaración, en especial en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones³⁰.

²⁹ [Art.133](#) RGAT Procedimiento iniciado mediante declaración(...) 3. (...) La Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución.

³⁰ SSTs de 30 de octubre de 2014 (recursos números [2567/2013 \(RJ 2014, 5428\)](#) y [2568/2013 \(RJ 2014, 5433\)](#)), [52/2017, de 18 de enero de 2017 \(RJ 2017, 266\)](#) (recurso número 388/2016), [1058/2017, de 15 de junio de 2017 \(RJ 2017, 2908\)](#) (recurso 3502/2015), [497/2019, de 10 de abril de 2019 \(RJ 2019, 1702\)](#) (recurso 1215/2018), [742/2019, de 31 de mayo de 2019 \(RJ 2019, 2724\)](#) (recurso número 1214/2018), [1110/2020, de 23 de julio \(RJ 2020, 2936\)](#) (recurso 1216/2018), [1103/2020, de 23 de julio \(RJ 2020, 2506\)](#) (recurso 158/2018) y [1082/2020, de 23 de julio \(RJ 2020, 2923\)](#) (recurso 877/2018) en las que se niega el derecho de los órganos de inspección de una Comunidad Autónoma a rechazar la aplicación de la reducción por transmisión de empresas familiares o por vivienda habitual que había sido reconocida mediante liquidación provisional del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones emitida tras presentación de declaración por parte de los sujetos pasivos. Esta jurisprudencia quizás anime a las pocas Comunidades Autónomas que no emplean de forma exclusiva la autoliquidación a solicitar al Estado la aprobación de una norma de origen estatal que declare la exclusividad del procedimiento de autoliquidación como forma de gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En cuanto al procedimiento de comprobación de valores, el análisis de su regulación permite observar la presencia de efectos preclusivos a varios niveles. En primer lugar, existe la imposibilidad de iniciar el propio procedimiento de comprobación de valores en aquellos supuestos en los que el obligado tributario haya empleado en su declaración los valores publicados por la misma Administración actuante en base a la utilización de alguno de los medios de valoración de bienes o derechos enumerados en el [artículo 57 LGT](#) ([art. 134.1 LGT](#)). Tampoco será posible el inicio del procedimiento de comprobación de valores cuando el contribuyente haya empleado, a efectos de determinar la base imponible en su autoliquidación, el valor de los bienes inmuebles coincidente con la información facilitada por la Administración tributaria competente ([art. 90 LGT](#) y [art. 157.1.a\) RGAT](#)). En aquellos supuestos en los que el ordenamiento jurídico sí concede a la Administración la facultad de iniciar el procedimiento de comprobación limitada se ha de distinguir entre el desarrollo autónomo de este procedimiento o el caso más habitual de desarrollo del procedimiento de comprobación de valores en el seno de otro procedimiento de aplicación de los tributos. Cuando la comprobación

de valores tiene carácter autónomo, el [art. 160.4](#) RGAT ha previsto expresamente que la liquidación se emitirá de acuerdo con la valoración resultante y la misma tendrá efectos preclusivos ya que únicamente se admite el inicio de procedimientos de verificación de datos, comprobación limitada o inspección “respecto de otros elementos de la obligación tributaria”. A su vez, el carácter accesorio de la figura de la comprobación de valores en la mayoría de supuestos se trasluce en el [art. 159.1](#) RGAT por el que, cuando no se desarrolle este procedimiento de forma autónoma, el mismo se habrá de desarrollar en el marco de un procedimiento iniciado mediante declaración, de comprobación limitada o de inspección generándose en los dos primeros casos los efectos preclusivos que acabamos de describir.

La previsión normativa, ya sea por vía legal o por vía reglamentaria, de efectos preclusivos para las resoluciones y liquidaciones a través de las cuales finalizan algunos procedimientos de gestión como el de comprobación limitada o el iniciado mediante declaración protegen, como hemos expuesto con anterioridad, la seguridad jurídica del obligado tributario. La defensa de este valor básico del Estado de derecho exige analizar, a continuación, las consecuencias del incumplimiento de los efectos preclusivos.

II. Consecuencias de la vulneración de los efectos preclusivos de la resolución del procedimiento de comprobación limitada: anulabilidad o nulidad de pleno Derecho

De nada serviría la declaración legal de efectos preclusivos de la resolución mediante la que culmina el procedimiento de comprobación limitada si el ordenamiento jurídico no previera la reacción adecuada ante dicho incumplimiento por parte de los órganos de la Administración. La aportación de seguridad jurídica para el obligado tributario que supone la previsión de efectos preclusivos respecto de las resoluciones derivadas del desarrollo de la comprobación limitada se ha de materializar en la expulsión del ordenamiento de las decisiones posteriores que no respeten tales efectos preclusivos reconocidos por la normativa. Dadas estas premisas, las dos opciones principales que se plantean ante los operadores jurídicos como forma de reacción ante la vulneración de los efectos preclusivos son la de la nulidad de pleno derecho, absoluta o radical, por un lado, o de la anulabilidad o nulidad relativa, por otro lado.

La lectura de las Sentencias que han concluido que, mediante la emisión de una liquidación derivada de una segunda comprobación limitada o de una inspección, se han vulnerado los efectos preclusivos de una primera comprobación limitada permite constatar que las mismas no prestan demasiada atención a las consecuencias derivadas de tal incumplimiento y deciden, unánimemente, emplear la institución de la anulabilidad como medio de resolución de la cuestión planteada. La declaración de nulidad relativa de la liquidación vulneradora de los efectos preclusivos genera unos determinados efectos que ya son conocidos. Se producirá la sucesiva interrupción del plazo de prescripción por cada uno de los trámites que se practiquen en los procedimientos de comprobación limitada, inspección o de

revisión administrativa, económico-administrativa o contencioso-administrativa que se efectúen y se notifiquen al obligado tributario. La consecuencia inevitable de ello es la imposibilidad de que se llegue a extinguir la obligación tributaria principal por el transcurso del plazo de prescripción. No es menos cierto que la presencia de efectos preclusivos exige la existencia de un previo procedimiento de comprobación limitada que ya ha producido efectos interruptivos de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria. La declaración de simple anulabilidad permite, igualmente, a los órganos de la Administración iniciar un nuevo procedimiento de comprobación o de inspección modificando el ámbito del mismo para ajustarlo a los efectos preclusivos declarados.

La otra opción que cabe plantear dentro de las que nos ofrece el ordenamiento jurídico es la de considerar nula de pleno derecho la liquidación que ha vulnerado los efectos preclusivos ya nacidos en base a algunas de las causas previstas en el [art. 217](#) LGT. Concretamente, se puede sugerir como causa de nulidad aplicable a la vulneración de los efectos preclusivos la de los actos que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello ([art. 217.1.e](#)) LGT). Esta hipótesis se basa, como se ha expuesto con anterioridad, en la idea de que la regla de los efectos preclusivos dota de un régimen jurídico particular a la liquidación o resolución derivada del procedimiento de comprobación limitada ya finalizado. El elemento principal de este régimen jurídico aplicable a la, que hemos denominado, liquidación provisional con efectos preclusivos consiste en generar límites a los procedimientos que todavía no se han iniciado pero que potencialmente pueden llegar a comenzar. Surge la obligación para los órganos de gestión o de inspección de, con anterioridad al inicio del procedimiento, examinar la existencia de resoluciones con efectos preclusivos anteriores y, en el caso de que existan, de calibrar cuáles son los elementos de la obligación tributaria afectados por dichos efectos preclusivos. Solamente tras realizar tal análisis, se pueden definir adecuadamente cuáles son las cuestiones respecto de las cuales sí se puede comenzar el proceso de regularización. Los efectos preclusivos de un procedimiento de comprobación limitada anterior modifican, alteran, el estatuto jurídico de los procedimientos de comprobación o inspección posteriores que, por no haber transcurrido todavía el plazo de prescripción todavía puedan iniciarse. La regulación del procedimiento de comprobación limitada o inspección, lógicamente, no se ha visto alterada. Sin embargo, como resultado del nacimiento de los efectos preclusivos ex [art. 140.1](#) LGT estos se proyectan en el régimen jurídico específicamente aplicable a los futuros procedimientos dentro del marco definido por la [LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) de forma que la potestad liquidatoria de la Administración que cristaliza en el procedimiento elegido ha quedado restringida. Dicho de otra manera, el procedimiento de comprobación limitada o de inspección posteriores han cambiado su naturaleza al haberse modificado su régimen jurídico. Como resultado de lo anterior, además de respetar las cuestiones relativas a la competencia territorial u orgánica, los procedimientos que se inicien habrán de adaptarse, configurarse, de acuerdo con los efectos preclusivos ya nacidos. Si no se respeta la regla de

preclusividad, el procedimiento de comprobación limitada posterior o el de inspección nacen viciados y tal vulneración del ordenamiento jurídico ha de considerarse como una de las más virulentas que puede realizarse a la regulación de los procedimientos comprobadores pues afecta a la seguridad jurídica, a la buena fe en las relaciones entre la Administración y el administrado y a la prohibición de ir contra los propios actos administrativos por lo que el fruto de tal actuación ha de calificarse como un acto dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido y, por lo tanto, nulo de pleno derecho.

En apoyo de esta tesis se puede traer a colación la doctrina elaborada por el Tribunal Supremo relativa a las cuestiones susceptibles de ser comprobadas a través del procedimiento de verificación de datos en la [Sentencia número 1128/2018, de 2 de julio \(RJ 2018, 3332\)](#) (recurso de casación 696/2017) en la que se resuelve también la cuestión de la naturaleza de la ilegalidad producida. El Tribunal Supremo se decanta en esta resolución por considerar que la anulación de una liquidación tributaria practicada como desenlace de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo de uno de comprobación limitada, constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho. Esta postura se basa en una utilización indebida del procedimiento de verificación “*ab initio*” pues la Administración escogió el uso del procedimiento de verificación de datos para una finalidad que el propio [artículo 131](#) LGT prohíbe con la consiguiente disminución de las garantías y derechos del administrado. Ello constituye, a juicio del Tribunal Supremo, un supuesto de nulidad de pleno derecho de los enunciados en el [artículo 217.1.e\)](#) LGT³¹. En el mismo sentido cabe citar las [SSTS número 1645/2019, de 28 de noviembre \(RJ 2019, 5031\)](#) (recurso de casación 2532/2017), números [151/2020, de 6 de febrero de 2020 \(RJ 2020, 347\)](#) (recurso de casación 3878/2018) y [152/2020, de 6 de febrero \(RJ 2020, 337\)](#) (recurso de casación 4489/2018), [número 237/2020, de 19 de febrero \(RJ 2020, 573\)](#) (recurso de casación 4487/2018), [número 487/2020, de 19 de mayo \(RJ 2020, 1057\)](#) (recurso 3940/2017) y [número 1173/2020, de 17 de septiembre \(RJ 2020, 3610\)](#) (recurso de casación 3260/2018)³².

³¹ “La administración debió advertir, y –actuar en consecuencia – que no concurría ninguno de los cuatro supuestos (tasados) previstos en el [artículo 131](#) LGT que permite tramitar el procedimiento de verificación de datos del modo en que lo ha hecho. En resumidas cuentas, se utilizó un procedimiento distinto al legalmente previsto. Ese modo de proceder por parte de la Administración supuso, en esta ocasión, una disminución de las garantías y derechos del contribuyente. En particular, según el [artículo 133.2](#) LGT la verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma por parte de la Administración. En cambio, según el [artículo 140.1](#) LGT después de dictarse resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o de inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.” FJ 2º.

³² Con anterioridad al nacimiento y consolidación de esta doctrina proveniente del Tribunal Supremo el TEAC ya había tenido ocasión de enumerar una serie de supuestos en los que la liquidación derivada del procedimiento de verificación de datos estaba afectada de nulidad de pleno derecho en las Resoluciones de [11 de junio de 2015 \(JT 2015, 1090\)](#) y de [5 de julio de 2016 \(JT 2016, 1012\)](#). Se trataba de los

siguientes presupuestos de hecho: Cuando la Administración inicie un procedimiento de verificación de datos sin que exista previa declaración o autoliquidación presentada por el obligado tributario. Cuando la Administración incluya dentro del objeto del procedimiento de verificación de datos la realización de actuaciones de comprobación de valores. Cuando la Administración incluya dentro del objeto del procedimiento de verificación de datos aclaraciones o justificaciones de datos que se refieran al desarrollo de actividades económicas. Sin embargo, en la [STSJ de Cataluña 804/2018, de 4 de octubre de 2018 \(PROV 2019, 22725\)](#) (recurso número 80/2016) en la que se analiza un supuesto en el que, en el marco de una comprobación limitada relativa al Impuesto sobre Sociedades, se ha empleado la contabilidad, el TEAR declaró la simple nulidad de la resolución liquidatoria y la Sala no modificó la calificación de simple nulidad a nulidad de pleno derecho pese a haberse empleado la contabilidad como instrumento en sede de comprobación limitada.

Como se puede observar, en estos casos se denuncia un error “*ab initio*” en la elección del procedimiento de verificación de datos. En los supuestos de efectos preclusivos también existe una incorrección muy grave desde el inicio del procedimiento ya que el régimen jurídico resultante de la liquidación provisional con efectos preclusivos al que los posteriores procedimientos de comprobación se ha de atener ha sido vulnerado. La amplitud que podría tener el procedimiento si fuera el primero en cuanto al objeto posible de la regularización ya no es tal y ello es vinculante desde el inicio del procedimiento de comprobación limitada o de inspección por lo que, desde que comienza, el procedimiento elegido deja de respetar las normas esenciales aplicables al mismo entre las que se encuentra la contenida en el [art. 140.1 LGT](#).

En los procedimientos de gestión consistentes en la emisión de una liquidación derivada de una previa declaración o en el de comprobación de valores ya sea autónomo o inserido dentro de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección las reglas que establecen los efectos preclusivos se encuentran en los artículos [133.3](#), [160.4](#) y [159.1](#) RGAT. Tal ubicación sistemática en una norma de rango reglamentario permite el recurso a otra causa de nulidad de pleno derecho como veremos. Concretamente, amparándose en la letra g) del número 1 del [artículo 217 LGT](#), se puede recurrir a la nulidad de pleno derecho contenida en una norma con rango legal. Recurriendo también al [artículo 7.2 LGT](#)³³, la norma con rango legal seleccionada no es de carácter tributario sino de carácter administrativo y consiste en la prohibición de la inderogabilidad singular de los reglamentos que se define como la prohibición de que una resolución administrativa singular pueda ser contraria a un reglamento aunque provenga de un órgano superior al emisor del reglamento. Esta regla prohibitiva estaba recogida en el [artículo 52.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre \(RCL 1992, 2512\)](#), del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común³⁴ y ahora está recogida en el [artículo 37 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre \(RCL 2015, 1477\)](#), del Procedimiento Administrativo Común³⁵. Frente a la vulneración de esta prohibición, el derecho público se ha reservado la más contundente de las reacciones jurídicas previstas en el ordenamiento jurídico como es la declaración de nulidad de pleno derecho. Siguiendo la lógica de este planteamiento, la emisión de liquidaciones tributarias que vulneren los efectos preclusivos de comprobaciones de valores o de procedimientos de gestión previa declaración se han de encuadrar como supuestos de vulneración de la prohibición de la inderogabilidad singular de los reglamentos,

en este caso, las normas sobre efectos preclusivos contenidas en el [RGAT \(RCL 2007, 1658\)](#) y procede la sanción consistente en la nulidad de pleno derecho³⁶.

³³ [Art.7.2](#) . Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.

³⁴ “2. Las resoluciones administrativas de carácter particular no podrán vulnerar lo establecido en una disposición de carácter general, aunque aquéllas tengan igual o superior rango a éstas”.

³⁵ “ [Artículo 37](#) . Inderogabilidad singular.Las resoluciones administrativas de carácter particular no podrán vulnerar lo establecido en una disposición de carácter general, aunque aquéllas procedan de un órgano de igual o superior jerarquía al que dictó la disposición general.Son nulas las resoluciones administrativas que vulneren lo establecido en una disposición reglamentaria, así como aquellas que incurran en alguna de las causas recogidas en el [artículo 47](#) ”.

³⁶ Esta es la solución adoptada en las resoluciones del [TEAC de 11 de junio de 2015 \(JT 2015, 1090\)](#) .

La opción por la reacción más extrema del ordenamiento jurídico frente a la liquidación tributaria que no ha respetado los efectos preclusivos de un procedimiento anterior consistente en la nulidad absoluta parece imponerse cuando el objeto de la posterior comprobación limitada o inspección coincide exactamente en cuanto al contenido de la obligación tributaria y al período impositivo ya regularizado y tal solapamiento constituye la cuestión exclusiva objeto de la segunda regularización. Sin embargo, se plantean problemas importantes cuando la comprobación limitada o inspección analiza diversos aspectos de la obligación tributaria algunos de los cuales están protegidos por los efectos preclusivos y otros no lo están (ej. comprobación de períodos impositivos posteriores a los que fueron objeto de la comprobación limitada inicial). No parece razonable que la liquidación que regulariza tanto cuestiones afectadas por los efectos preclusivos como otras cuestiones no afectadas por tales efectos preclusivos merezca la sanción consistente en la nulidad de pleno derecho integral.

Consideramos que la solución a esta problemática debería provenir de la creación de una ficción jurídica por la cual el inicio de un procedimiento afectado por los efectos preclusivos de un procedimiento anterior se escinde en dos procedimientos diferentes, uno de los cuales es el procedimiento dedicado exclusivamente a las cuestiones afectadas por la preclusión de efectos y el otro el procedimiento dedicado a las otras cuestiones. El procedimiento afectado por la preclusión de efectos generará una liquidación parcial nula de pleno derecho suspendida mientras se tramita el procedimiento paralelo no sujeto a efectos preclusivos. Si el procedimiento paralelo que tiene por finalidad analizar cuestiones diferenciadas del procedimiento afectado por la preclusión descubre elementos de hecho no analizados en la comprobación limitada y da lugar a una potencial regularización que rompe los efectos preclusivos de forma legal según lo dispuesto en el [art. 140.1 LGT](#), el procedimiento afectado por la preclusión dejará de estar suspendido y podrá desarrollarse exclusivamente mediante la regularización de la obligación inicial en virtud de los hechos y circunstancias provenientes del procedimiento no afectado por la preclusión. Si no se salva el obstáculo de la preclusión según el [art. 140.1 LGT](#), una vez finalizado el procedimiento legítimo el procedimiento afectado por los

efectos preclusivos será nulo de pleno derecho a todos los efectos.

La opción por la declaración de la nulidad de pleno derecho como reacción frente a la liquidación que vulnera los efectos preclusivos conlleva las conocidas consecuencias siguientes³⁷:

³⁷ Sánchez Pedroche, J.A., Bas Soria, J. y Moya Calatayud, F: Estudio concordado y sistemático de la [Ley General Tributaria \(RCL 2003, 2945\)](#) y su normativa de desarrollo, Tomo II, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, p. 1425 y ss.

Posibilidad de iniciar el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho frente a actos firmes o que hayan puesto fin a la vía administrativa regulado en el [art. 217 LGT](#) y en los [arts. 4 y 5](#) del [Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo \(RCL 2005, 1069\)](#), por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. Ha de destacarse que si el solicitante comete un error en la calificación del procedimiento especial que quiere iniciar, el [artículo 115.2](#) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas prevé que “el error o la ausencia de calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que se deduzca su verdadero carácter” y se puede iniciar el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho si así se deduce de la solicitud presentada³⁸.

Como hemos señalado con anterioridad, la eficacia *ex tunc*, es decir, desde el mismo momento del nacimiento del acto nulo de pleno derecho ha de ser matizada cuando el objeto del segundo procedimiento de comprobación limitada o de inspección abarca cuestiones no afectadas por los efectos preclusivos. Se ha de entender que, una vez finalizado el procedimiento de comprobación no afectado por los efectos preclusivos y constatado que no se han salvado tales efectos respecto del procedimiento inicial, el procedimiento que vulnera los efectos preclusivos se convierte, se consolida, en nulo de pleno derecho a todos los efectos pero tal consecuencia ha de entenderse que posee efectos retroactivos al mismo momento en que se inició el procedimiento vulnerador de los efectos preclusivos que siempre ha sido nulo de pleno derecho.

La imposibilidad de subsanación por confirmación, convalidación o prescripción. Esta última característica resulta de extraordinaria importancia puesto que la imprescriptibilidad del acto administrativo nulo de pleno derecho deja abierta la puerta a la posibilidad de impugnar la nulidad de pleno derecho frente a resoluciones ya firmes en las que la prescripción del derecho a solicitar la devolución ya se produjo en el pasado sin que la misma afecte a la posible declaración de nulidad de pleno derecho.

Los actos administrativos afectados por la nulidad de pleno derecho que es el vicio de validez más grave de los existentes en el ordenamiento jurídico no son aptos para interrumpir la prescripción de las obligaciones tributarias objeto de regularización³⁹. Una vez notificada la resolución del procedimiento de

comprobación limitada dotada de efectos preclusivos se reinicia el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria. La totalidad de las actuaciones efectuadas en el marco de un procedimiento de comprobación posterior que no respeta la preclusividad carecen de capacidad para interrumpir el plazo de prescripción de cuatro años que sigue transcurriendo, pudiéndose producir los efectos extintivos de la obligación tributaria propios del [art. 66.a\)](#) LGT. Ni siquiera los actos propios de los procedimientos administrativos o judiciales destinados a declarar la nulidad de pleno derecho de los actos resultan aptos para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria⁴⁰.

38 En la [STSJ de Galicia 29/2020, de 23 de enero \(PROV 2020, 77762\)](#) (recurso 15048/2019) se admite que una solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho indebidamente calificada como de solicitud de rectificación de errores pueda ser recalificada en función de su verdadera naturaleza por los propios órganos administrativo y tramitada de acuerdo con la normativa debida.

39 Las SSTs de [31 de enero de 1989 \(RJ 1989, 619\)](#) y de [19 de enero de 1996 \(RJ 1996, 503\)](#) son los *leading cases* en esta materia. También se han de citar las SSTs de [29 de diciembre de 1998 \(RJ 1998, 10435\)](#), de [6 de junio de 2003 \(RJ 2003, 7088\)](#), de [9 de junio de 2011 \(RJ 2011, 5876\)](#), de [25 de noviembre de 2013 \(RJ 2013, 8135\)](#) y [29 de junio de 2015 \(RJ 2015, 4300\)](#).

40 “Tanto en la [Ley General Tributaria de 1963 \(RCL 1963, 2490\)](#) como en la vigente de 2003 la interrupción de los plazos de prescripción se produce por cualquier acción de la Administración, no por cualquier acción ‘válida’ de la Administración tributaria. Esta opción del legislador podrá compartirse o no, pero encuentra su razón de ser en la naturaleza extintiva de la prescripción, que reclama la inacción de la Administración tributaria, sea real (ausencia de acción) o fruto de una ficción jurídica (nulidad de pleno derecho del acto, que permite fingir su inexistencia, equiparándose así a la ausencia de acción)”. [STS de 29 de junio de 2015 \(RJ 2015, 4300\)](#). “Las actuaciones intermedias, practicadas en el seno de un procedimiento de verificación de datos nulo de pleno derecho, carecieron de virtualidad interruptiva de la prescripción”. FJ 4º. [STSJ de Madrid número 517/2019, de 23 de julio de 2019 \(PROV 2019, 284187\)](#), recurso 762/2018.

En ningún caso, se puede entender que la decisión de los órganos económico-administrativos que declare la nulidad de pleno derecho de la liquidación por vulneración de los efectos preclusivos es una resolución que aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del obligado tributario y que conlleven la retroacción de actuaciones al momento en el que se produjo el defecto formal ([art. 239.3. segundo párrafo](#) LGT) puesto que los efectos preclusivos tienen carácter mixto. Por un lado, la liquidación provisional con efectos preclusivos tiene como consecuencia la modificación del régimen jurídico de las actuaciones comprobadoras o inspectoras posteriores siendo reconfiguradas en un sentido de reducción las potestades administrativas ordinarias. Por otro lado, la liquidación provisional con efectos preclusivos tiene carácter material ya que las conclusiones adoptadas y manifestadas así como el ámbito delimitador de su objeto regularizan elementos estructurales de la obligación tributaria como la legalidad de exenciones, de gastos deducibles, o de las deducciones o beneficios fiscales.

Una vez conocido el contenido de la preclusividad de los efectos de las resoluciones derivadas de procedimientos de comprobación limitada y demostrado que la reacción correcta del ordenamiento jurídico frente a los actos resolutorios que

violen los efectos citados es la nulidad de pleno derecho se van a plantear en el ámbito económico-administrativo y contencioso-administrativo dudas sobre la existencia de supuestos de preclusividad ante casos concretos.

III. Supuestos de preclusividad de la comprobación limitada

Son numerosos los recursos contencioso-administrativos vinculados con las diferentes figuras del sistema tributario español y con los distintos elementos estructurales de la obligación de contribuir en los que la cuestión planteada es la de determinar si se han producido los efectos preclusivos derivados del desarrollo de procedimientos de comprobación limitada previa. Por lo tanto, los órganos jurisdiccionales han creado a través sus decisiones una doctrina relativa a esta cuestión.

Una vez determinado si se han producido los efectos preclusivos nace la necesidad de seleccionar cuál ha de ser la consecuencia jurídica aplicable a las liquidaciones que han vulnerado los efectos preclusivos. En los supuestos contemplados en la jurisprudencia la opción seguida en la totalidad de los casos es la de la anulabilidad y en ningún caso se ha escogido como reacción frente a la vulneración de los efectos preclusivos la nulidad absoluta o la nulidad de pleno derecho. Como hemos demostrado con anterioridad, la correcta reacción del ordenamiento jurídico ante la vulneración de los efectos preclusivos nacidos de la resolución del procedimiento de comprobación limitada ha de ser la consideración de la liquidación vulneradora de la preclusividad como nula de pleno derecho y así habría de reflejarse en las decisiones judiciales que aborasen tal problemática.

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁴¹

⁴¹ García Berro, F.: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I), (II) y (III)” en Pérez Royo, F. (Dir.): Curso de Derecho Tributario. Parte especial, Tecnos, Madrid, 2015, pp. 79 y ss.

La frecuencia de la utilización del procedimiento de comprobación limitada en el control y regularización de la obligación tributaria derivada de un impuesto en masa como el IRPF gestionado, además, mediante el sistema de autoliquidación ha dado lugar al nacimiento de numerosos supuestos de regularizaciones iniciales potencialmente dotadas de efectos preclusivos. El nacimiento de efectos preclusivos alegados por los obligados tributarios recurrentes ha dado lugar a sucesivos conflictos que han sido, finalmente, resueltos en sede de la jurisdicción contencioso-administrativa cuando la actuación de los órganos de la AEAT se ha manifestado mediante el inicio de un posterior procedimiento de comprobación limitada o de inspección.

A continuación, se reseñan algunos supuestos conflictivos relativos a la posible existencia de efectos preclusivos:

La [STSJ de Madrid número 609/2019, de 17 de junio \(PROV 2019, 249302\)](#) (recurso 438/2018) analiza la nulidad de una liquidación derivada de un procedimiento de inspección parcial en relación al IRPF de los ejercicios 2011 a

2015 respecto de la correcta declaración de los intereses de demora recibidos como consecuencia del cobro del justiprecio de una expropiación forzosa. Respecto del IRPF del ejercicio 2013 la Administración ya llevó a cabo una comprobación limitada en el año 2014 por lo que los efectos preclusivos se circunscriben a las conclusiones derivadas de la regularización de aquel ejercicio.

Tal preclusividad se manifiesta respecto de la liquidación administrativa que no se encuentra justificada por el descubrimiento de hechos o circunstancias nuevas que permitan revisar la resolución previamente adoptada. Ha de destacarse que en la Sentencia citada únicamente se declara la nulidad de la liquidación derivada de la inspección en relación con el ejercicio 2013 ya que los efectos preclusivos de la comprobación limitada únicamente afectan a ese período impositivo por lo que la comprobación es válida respecto de los ejercicios impositivos que no constitúan el objeto de la comprobación limitada anterior. Por lo tanto, de forma que consideramos acertada, la preclusión genera consecuencias en relación con un ámbito temporal concreto coincidente con el período impositivo objeto de comprobación inicial.

La [STSJ de la Comunidad Valenciana 895/2019, de 4 de junio \(PROV 2019, 229895\)](#) (recurso 362/2017) analiza el supuesto en el que, tras un procedimiento de comprobación limitada finalizado mediante caducidad, el contribuyente presenta autoliquidación fuera de plazo tras requerimiento previo de los órganos de la Administración y esta autoliquidación es objeto de un segundo procedimiento de comprobación limitada que finaliza con la emisión de una resolución expresa en la que se declara la legalidad de la autoliquidación presentada. Con posterioridad, la Administración inicia una tercera comprobación limitada que es declarada ilegal por parte de la Sala puesto que la misma vulnera la regla de preclusividad establecida en el [art. 140.1](#) LGT ya que la segunda comprobación limitada se desarrolló a la vista de la autoliquidación presentada por el obligado tributario y la Administración pudo regularizar todos los aspectos de aquella autoliquidación si consideraba que se hubiera producido alguna irregularidad.

De hecho, en la segunda comprobación se produjo una propuesta de liquidación respecto de la cual el contribuyente formuló alegaciones que dieron como resultado la estimación de las mismas y la resolución expresa de conformidad.

La tercera comprobación limitada no se ampara en nuevos hechos o circunstancias descubiertos con posterioridad a la finalización de la segunda comprobación limitada por lo que carece de validez al no haber respetado los efectos preclusivos de la segunda comprobación limitada.

La [STSJ de Cataluña 452/2019, de 26 de abril de 2019 \(PROV 2019, 236384\)](#) (recurso 720/2016) se decanta por considerar que no se han producido los efectos preclusivos propios del [art. 140.1](#) LGT en el supuesto en el que en la comprobación limitada se ha analizado el cumplimiento de las obligaciones formales relativas a la admisión de la deducción de determinados gastos respecto de las actividades profesionales de un arquitecto técnico (inclusión de los gastos en los libros registros

de gastos, facturas justificativas de los gastos) y en la inspección desarrollada con posterioridad que abarca el ejercicio objeto de la comprobación limitada inicial se analiza la realidad material de las operaciones documentadas mediante las facturas emitidas y recibidas por el contribuyente por lo que se trata de actuaciones distintas a las realizadas en el primer procedimiento. A nuestro juicio, la existencia o no de efectos preclusivos tendría que examinarse a la luz del contenido de la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación limitada en el que procede detallar el contenido de las actuaciones anunciando un control meramente formal u otro de contenido material. En el caso de emplear el objeto de la comprobación limitada una expresión como la de “ *comprobar el cumplimiento de los requisitos legales para admitir la deducción de gastos* ” o similar se ha de considerar que la actuación inicial se extiende tanto al control de los requisitos legales (contabilización, tenencia de factura) como al de los requisitos materiales (correlación con la obtención de ingresos) naciendo efectos preclusivos respecto de los condicionamientos de la deducción de cualquier naturaleza.

Resulta, sin embargo, sorprendente la afirmación que se incluye en la Sentencia según la cual resulta imposible la realización de requerimientos de información en la comprobación limitada cuando, legalmente, sí están permitidos en la inspección ya que, al regular la comprobación limitada, el [art. 136.2.d\)](#) LGT admite expresamente la posibilidad de realizar requerimientos de información a terceros como los proveedores que no se refieran a movimientos financieros.

La [Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de mayo de 2019 \(PROV 2019, 208519\)](#) (recurso 1041/2016) admite la existencia de efectos preclusivos en una comprobación limitada relativa al IRPF de 2005 en la que el objeto de control es la correcta aplicación de la deducción por la realización de actividades económicas en Ceuta y Melilla que finalizó con una liquidación provisional. En el procedimiento de inspección posterior se produce una identidad parcial del objeto del procedimiento puesto que el de comprobación se refería a un único ejercicio y el de inspección regulariza diversos ejercicios entre los cuales se encuentra el que ha sido objeto de la primera verificación.

En el FJ 3º de esta Sentencia existe una afirmación muy desafortunada de la Sala como es la que “la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que se refiera a una posterior regularización de distinta obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal, lo que no es el caso; o bien que, aun correspondiéndose las nuevas actuaciones a la misma obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal que la previa comprobación limitada, se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de la realizadas y especificadas en la Resolución que puso fin a aquella comprobación limitada, lo que tampoco es el caso”. Esta afirmación supone, a juicio de la AN, que no se producen efectos preclusivos cuando el segundo procedimiento comprobador se refiere a la misma obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal que han sido objeto de análisis en el primer procedimiento y se descubren hechos o

circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la Resolución inicial. Ello supone establecer una distinción entre lo que son los elementos de la obligación tributaria analizada en la comprobación limitada y las actuaciones distintas realizadas en el ulterior procedimiento comprobador. Consideramos que tal distinción entre elementos de la obligación tributaria analizada y actuaciones distintas no existe ya que los elementos de la obligación tributaria a los que se refiere el primer procedimiento se refieren a todas las cuestiones relativas a cada uno de los mismos seleccionados para ser objeto de verificación en la comprobación limitada. Todas y cada una de las cuestiones que se puedan plantear vinculadas a la aplicación de los diversos elementos de la obligación tributaria han de ser estudiadas a efectos de determinar el contenido de la norma, la comparación entre la misma y la realidad de los hechos reflejados en la autoliquidación y la calificación final sobre el nacimiento o no del derecho al beneficio fiscal. El análisis que puede ser realizado por los órganos de gestión está encuadrado y cubre todas las cuestiones referidas al objeto del procedimiento. Si algunas cuestiones no han sido objeto de análisis pudiendo serlo por voluntad de los órganos actuaciones, ello no impide el nacimiento de los efectos preclusivos generadores de la desaparición del derecho a realizar actuaciones distintas dentro del mismo objeto.

La [STSJ de Madrid número 523/2018, de 31 de octubre de 2018 \(PROV 2018, 328640\)](#) (recurso 117/2017) confirma la existencia de efectos preclusivos en la resolución derivada de una comprobación limitada en la que se corrige el importe de la reducción del 40 por 100 sobre el importe de los rendimientos íntegros del trabajo por obtención de rendimientos irregulares del trabajo y así se declara en la liquidación provisional que finaliza el procedimiento tras atender a las alegaciones presentadas por el contribuyente.

Una vez completado el procedimiento de comprobación limitada nacen los efectos preclusivos que impiden a los órganos de la AEAT volver atrás sobre esta cuestión y considerar incorrecta la reducción practicada ya que tal calificación de la renta percibida así como la cuantificación de la misma había sido ya aceptada en el seno del procedimiento de comprobación limitada inicial tras realizarse las verificaciones que los órganos de gestión consideraron oportunas.

En su [Sentencia 913/2018, de 8 de octubre de 2018 \(PROV 2019, 67588\)](#) (recurso 164/2017), la Sala de Sevilla del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía analiza si se han producido efectos preclusivos en el supuesto de que se desarrolle un procedimiento de comprobación limitada en relación con la deducibilidad de las dietas a efectos del Impuesto sobre Sociedades de la entidad mercantil pagadora y, posteriormente, se desarrolla un procedimiento de comprobación limitada en relación con la regularización del tratamiento fiscal de estas dietas en el IRPF del receptor de las mismas. La Sala concluye que no se han producido efectos preclusivos del primer procedimiento de comprobación limitada respecto del segundo ya que tanto el contribuyente como el impuesto de la primera comprobación son diferentes de aquellos sobre los que recae la segunda

comprobación limitada.

En la [Sentencia del TSJ de Castilla y León \(sala de Valladolid\) número 661/2020, de 18 de junio de 2020 \(PROV 2020, 347460\)](#) (recurso 1248/2019) la Sala se decanta, como no podía ser de otro modo, por un concepto material de las cuestiones objeto de revisión por parte de los órganos de gestión tributaria a efectos de atribuir efectos preclusivos a la liquidación resultante. Así, al enfrentarse a un expediente en el que la comprobación limitada inicial se presenta formalmente en su inicio como un control de la coincidencia entre las retenciones e ingresos a cuenta declarados por el sujeto pasivo y los que constan en las bases de datos de la AEAT aunque, en realidad y tras analizar la información efectivamente requerida por los órganos de gestión, supone la comprobación de los rendimientos de la actividad económica para cuya determinación se controlan los gastos deducibles, la posterior inspección dedicada a la comprobación del rendimiento neto declarado por actividades económicas con exclusión de los gastos de personal conlleva una coincidencia en el objeto de la comprobación. Por supuesto, la inspección que se abre resulta afectada por los efectos preclusivos derivados de la verdadera y auténtica actuación comprobadora inicial desarrollada por parte de los órganos de gestión y culminada con la liquidación correspondiente provocando la nulidad de la liquidación derivada del procedimiento inspector. Sin descartar esta opción seguida por la Sala, se habría de plantear como solución jurídica a este supuesto la de considerar que las cuestiones que no son anunciadas en el inicio de la comprobación limitada como cuestiones objeto de regularización son aspectos de la obligación tributaria que se encuentran fuera del procedimiento tributario. Ello conlleva que las actuaciones desarrolladas por los órganos de gestión no se enmarcan en procedimiento alguno por lo que se refiere a estas cuestiones extrañas al objeto de la comprobación siendo nula de pleno derecho la liquidación resultante de las mismas.

2. Impuesto sobre Sociedades⁴²

⁴² Pérez Royo, I.: “El Impuesto sobre Sociedades (I) y (II)” en Pérez Royo, F. (Dir.): Curso de Derecho Tributario. Parte especial, Tecnos, Madrid, 2015, pp. 337 y ss.

Pese al obstáculo estructural del procedimiento de comprobación limitada consistente en la imposibilidad de examinar la contabilidad mercantil, esencial en relación con el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades ([art. 10.3 Ley 27/2014, de 27 de noviembre \[RCL 2014, 1581\]](#) , del Impuesto sobre Sociedades), son frecuentes los supuestos en los que se ha recurrido a la comprobación limitada como vía procedimental destinada a verificar la regularidad de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades presentadas. Desafortunadamente, en numerosos supuestos los efectos preclusivos generados por el desarrollo de los procedimientos de comprobación limitada no han sido apercibidos como límites a la actuación posterior de los órganos de la AEAT, en especial, de los de inspección de forma que han surgido conflictos jurídicos relativos al respeto del contenido del [art. 140.1](#) LGT.

Los efectos preclusivos de la liquidación derivada de una comprobación limitada se han manifestado con frecuencia en sede del Impuesto sobre Sociedades cuando, tras una comprobación limitada destinada a regularizar los potenciales errores en la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, se emplea el procedimiento de inspección para controlar de nuevo esta misma cuestión en relación con el mismo período impositivo pero centrando su atención en algún requisito legal no incluido dentro del objeto de la comprobación limitada inicial quizás porque tal comprobación exija el examen de la contabilidad mercantil lo que está vedado al procedimiento de comprobación limitada. Lógicamente, se plantean dudas sobre la admisión de si el procedimiento posterior tiene por objeto una cuestión que no estaba incluida como tal en el procedimiento de comprobación limitada anterior o, bien, se trata de una verificación más profunda y detenida de una cuestión que ya debía haber sido analizada en el procedimiento anterior de acuerdo con el planteamiento inicial del mismo.

La [Sentencia del Tribunal Supremo 1334/2017, de 19 de julio de 2017 \(RJ 2017, 3844\)](#) (recurso 1634/2016) rechaza la existencia de efectos preclusivos en relación con la comprobación de la deducción por reinversión en beneficios extraordinarios que ha sido objeto de una comprobación limitada relativa a la efectiva realización de la reinversión en inmovilizado material puesto que la inspección posterior se refiere a otras cuestiones como la comprobación del cumplimiento de las obligaciones de pago del precio de las acciones en las que se ha materializado la reinversión y, es al analizar cuestiones diferentes, cuando se han descubierto nuevos hechos no conocidos ni examinados en el primer procedimiento.

La [Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de octubre de 2013 \(PROV 2013, 346836\)](#) (recurso 274/2010) analiza si se han producido efectos preclusivos en la comprobación de la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en dos períodos impositivos diferentes a través de sendos procedimientos de comprobación limitada y, como consecuencia de ello, no procede la apertura, pocas semanas después, de un procedimiento de inspección en relación con la legalidad de la aplicación de la ventaja fiscal. A juicio de la Audiencia Nacional se perfeccionan los efectos preclusivos al finalizar ambos procedimientos con resoluciones que declaran expresamente la legalidad de las autoliquidaciones presentadas de los Impuestos sobre Sociedades de los ejercicios 2003 y 2004 y no puede admitirse como fundamento de la inspección que los procedimientos de comprobación limitada iniciales se circunscribían al análisis de los elementos formales y que el procedimiento de inspección que se pretendía iniciar prestaba atención a las condiciones materiales del beneficio fiscal ya que los procedimientos de comprobación limitada eran aptos para el desarrollo de la comprobación de la totalidad de las cuestiones relativas a la correcta aplicación de la deducción y nada se decía expresamente en los mismos sobre la exclusividad de los requisitos formales como objeto de la comprobación. Los órganos de inspección no podían basar su actuación en la incorrecta comprobación de los elementos materiales puesto que las comprobaciones limitadas anteriores ya habían tenido posibilidad legal y procedimental de regularizar la situación en todos sus aspectos. De nuevo

resulta de transcendental importancia a efectos de calificar la preclusión de las actuaciones posteriores el examen del objeto inicial del procedimiento tributario.

En un sentido similar, cabe citar la [STSJ de Cataluña 459/2019, de 29 de abril de 2019 \(PROV 2019, 233465\)](#) (recurso 118/2017) en la que una comprobación limitada analiza la correcta determinación del beneficio generado por la transmisión del inmovilizado y la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en la adquisición de un bien inmueble en 2006 y de participaciones en el capital social de una sociedad mercantil en 2008. El procedimiento inicial incluía entre sus objetos la comprobación del cumplimiento de todos los requisitos para beneficiarse de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Sin embargo, los órganos de gestión no comprobaron determinados aspectos de la ventaja fiscal en el seno del procedimiento de comprobación inicial. La Sala sostiene que los efectos preclusivos se producen respecto de todo el régimen jurídico aplicable a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios puesto que los órganos de gestión pudieron revisar el cumplimiento de todos los requisitos legales del incentivo fiscal y, por ello, no era posible el inicio y el desarrollo de un procedimiento de inspección sobre la misma cuestión.

En la [STSJ de Madrid número 697/2018, de 19 de diciembre de 2018 \(PROV 2019, 77116\)](#) (recurso 193/2017) se declara la ilegalidad de la liquidación derivada de un procedimiento de inspección ya que se refiere al mismo objeto que una previa comprobación limitada. En este procedimiento se controlaba la procedencia y cuantificación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada en el Impuesto sobre Sociedades de 2009 que finalizó con una resolución expresa en el que se reconocía la legalidad de la deducción aplicada. La Sala considera que el procedimiento de comprobación estaba diseñado para analizar todas las cuestiones relativas al beneficio fiscal y que para realizar esta labor no era necesaria la utilización de la contabilidad mercantil. Además, en el procedimiento de inspección posterior tampoco se empleó la contabilidad mercantil a efectos de verificar la correcta aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

3. Impuesto sobre el Valor Añadido⁴³

⁴³ Cubero Truyo, A.: “El Impuesto sobre el Valor Añadido (I), (II) y (III)”, en Pérez Royo, F. (Dir): Curso de Derecho Tributario. Parte especial, 9.ª edición, Tecnos, Madrid, 2015, pp. 713 a 965.

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto que, por su configuración normativa, presenta diferentes factores que impulsan el nacimiento de supuestos de potencial preclusividad: existencia del mecanismo de repercusión-deducción de cuotas de IVA para asegurar la neutralidad del gravamen respecto de los sujetos pasivos que permite la comprobación diferenciada del régimen jurídico aplicable a las cuotas de IVA repercutido y del existente en relación con las cuotas de IVA soportadas, la gestión basada en períodos de liquidación mensuales o trimestrales en los que se acumulan hechos imponible diferenciados susceptibles de comprobación autónoma y la obligación de llevanza de libros registros de facturas

emitidas y recibidas que no constituyen contabilidad mercantil por lo que el aparato documental soporte de las declaraciones de IVA no queda vedado a la comprobación limitada.

En las [SSTSJ de la Comunidad Valenciana de 20 de abril de 2018 \(PROV 2018, 195616\)](#) (recurso 724/2014) y [193/2020, de 4 de febrero de 2020 \(PROV 2020, 101969\)](#) (recurso 1212/2017) se aclara que no se produce el efecto de preclusividad de la comprobación limitada cuando en el primer procedimiento las actuaciones relativas a un determinado período de liquidación se refieren al análisis de la realización del hecho imponible de autoconsumo en la entrega de bienes relacionada con un determinado bien inmueble (así se declara en la notificación del inicio de actuaciones comprobadoras) y en el segundo procedimiento de comprobación limitada las actuaciones se refieren al análisis de la realización del hecho imponible del autoconsumo en la entrega de bienes relacionada con otro bien inmueble en el mismo período de liquidación (así se declara en la notificación del inicio de las segundas actuaciones comprobadoras). Es decir, que uno de los elementos del impuesto, entendido como supuesto de hecho que da lugar al devengo de un determinado importe de IVA, es objeto de regularización en un determinado procedimiento de comprobación limitada pero ello no impide que otro supuesto de hecho que puede generar el devengo del IVA sea objeto de análisis en otro procedimiento de comprobación limitada que no resultará afectado por la preclusividad.

En la [STSJ de Castilla y León \(sala de Valladolid\) 517/2019, de 5 de abril de 2019 \(PROV 2019, 156400\)](#) (número 207/2018) se declara la preclusión de la liquidación provisional en la que se han comprobado los aspectos formales de las facturas emitidas y recibidas y los órganos encargados del procedimiento han podido detectar la existencia de unas facturas resumen de una serie especial sin documentos complementarios acreditativos de la efectividad de las ventas. La Sala aclara que, ante la imposibilidad de que los órganos de gestión puedan comprobar la contabilidad mercantil de la sociedad, deberían haber puesto fin al procedimiento mediante el instituto de iniciar otro de inspección, sin confiar en que, en un ulterior procedimiento inspector desvinculado del previo de comprobación limitada, se descubrieran con mayor esfuerzo las posibles irregularidades. El hecho de que finalizase el procedimiento de comprobación limitada mediante liquidación provisional genera el nacimiento de los efectos preclusivos respecto del objeto de la comprobación. Falta, sin embargo, en esta Sentencia una manifestación clara y sin dudas sobre la consecuencia jurídica de la vulneración de la regla de preclusividad del [art. 140.1](#) LGT que, como hemos expuesto con anterioridad, habría de ser la de la nulidad de pleno derecho de la liquidación derivada de la comprobación posterior.

En su [Sentencia de 5 de febrero de 2019 \(PROV 2019, 63554\)](#) (recurso 451/2015), la Audiencia Nacional ha de analizar la existencia de efectos preclusivos en una comprobación limitada. Tal comprobación limitada se había desarrollado a lo largo de 2006 y se refería a los dos últimos trimestres de IVA de una sociedad mercantil que pretendía deducir las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de

solares situados en dos localidades diferentes. El objeto de dicha comprobación limitada va más allá de una mera comprobación formal ya que incluye la acreditación de los elementos objetivos que confirmen la intención de destinar a la realización de actividades empresariales y profesionales las adquisiciones de los solares. Como consecuencia de ello, procede atribuir efectos preclusivos a la resolución final del procedimiento de comprobación limitada que, en 2006, declaró la legalidad de la deducción de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de los solares y, de ello, resulta la ilegalidad de la liquidación derivada del procedimiento de inspección que comprueba el mismo objeto y ejercicio en el año 2010.

No resulta aplicable el contenido del [artículo 140.1 LGT](#) cuando la comprobación limitada inicial se refiere a los períodos de liquidación de IVA de 2011 y la comprobación posterior se refiere a los períodos de liquidación de IVA de 2013 ([STSJ de Castilla y León \(sala de Valladolid\) 369/2019, de 13 de marzo de 2019 \(PROV 2019, 120754\)](#) , recurso 566/2018).

En la Resolución del TEAR de Cataluña de 11 de julio de 2019 se declara la anulabilidad de la liquidación derivada de un procedimiento de inspección relativa a unos determinados períodos de liquidación en el que se analiza si un bloque de pisos ha adquirido la condición de bien de inversión por vulneración de los efectos preclusivos de un procedimiento de comprobación limitada anterior. Dicho procedimiento de comprobación limitada anterior había comprobado los aspectos que luego fueron indebidamente revisados por la inspección posterior como lo prueba el hecho de que los contratos de arrendamiento con opción de compra examinados en el procedimiento de inspección ya se encontraban en el expediente constituido con ocasión del desarrollo del procedimiento de comprobación limitada. Se ha de destacar, además, que en la Resolución del TEAR no se hace referencia a la circunstancia de que la motivación de la liquidación derivada de la inspección no expone cuáles han sido los elementos de hecho nuevos descubiertos dentro de este segundo procedimiento.

La [STSJ de Madrid 613/2018, de 5 de diciembre de 2018 \(PROV 2019, 75051\)](#) (recurso 202/2017) anula la liquidación derivada de un procedimiento de inspección por vulnerar la regla del [art. 140.1 LGT](#). En el procedimiento de inspección, iniciado con posterioridad a la finalización de un procedimiento de comprobación limitada, se llegó a la conclusión de que unas determinadas cuotas de IVA soportadas por la ejecución de unas obras por parte de la sociedad mercantil inspeccionada no eran deducibles ya que la entidad prestadora del servicio carecía de los medios para realizar tales prestaciones y, a tal conclusión, se llega en base a los mismos documentos con los que ya contaba la AEAT en el procedimiento anterior de comprobación limitada, en el que se había dictado resolución expresa y firme, especificando que los citados documentos (las facturas emitidas por la entidad y los medios de pago aportados) eran suficientes para no practicar regularización alguna. En este supuesto se puede observar que las actuaciones posteriores no aportan nuevos hechos aptos para modificar las conclusiones a las que habían llegado los órganos de gestión en relación con la comprobación limitada.

La [STSJ de la Comunidad Valenciana número 1270/2018, de 5 de diciembre de 2018 \(PROV 2019, 60629\)](#) (recurso 770/2015) analiza el supuesto de una sociedad mercantil que fue sometida a sendos procedimientos de comprobación limitada sobre el IVA de los ejercicios de 2009 y 2010 en relación con la sujeción o no de una subvención percibida por ser titular de la concesión de la explotación de una piscina municipal. Durante tales comprobaciones fue requerida información a la entidad mercantil consistente en el contrato de concesión, las facturas relativas al contrato de concesión y los libros registros a efectos del IVA. La documentación facilitada se refería expresamente a la subvención que la sociedad concesionaria recibía del Ayuntamiento. Estos procedimientos de comprobación finalizaron con sendas regularizaciones aunque no en relación con el tratamiento a efectos de IVA de la subvención. Por consiguiente, la subvención abordada y revisada en la inspección posterior ya no era una “novedad” en relación con los “hechos y circunstancias” de las anteriores comprobaciones limitadas y no se trataba de un hecho que saliera a la luz a raíz de la labor inspectora. Por lo tanto, respecto de la cuestión relativa al tratamiento en el IVA de la subvención recibida por el concesionario se han producido los efectos preclusivos que anulan el contenido de la liquidación proveniente de la inspección en lo que se refiere a esta cuestión.

La [STSJ de Madrid número 586/2018, de 23 de noviembre de 2018 \(PROV 2019, 16452\)](#) (recurso 181/2017) analiza el supuesto en el que se siguieron actuaciones de comprobación limitada iniciadas en julio de 2010 por el IVA de los períodos de liquidación del ejercicio 2009 para comprobar la concurrencia de elementos objetivos que pusieran de manifiesto la intención de destinar el inmueble adquirido en 2007 a la actividad empresarial proyectada de promoción inmobiliaria. El procedimiento concluyó en septiembre de 2010 mediante resolución en la que se declaró la ausencia de necesidad de regularización. En el procedimiento de inspección posterior se efectuaron actuaciones de comprobación por el mismo concepto y los mismos elementos del hecho imponible sin que la Administración tributaria actuante haya concretado qué circunstancias o hechos nuevos derivados de actuaciones distintas justificaban una nueva comprobación. Como consecuencia de la primera comprobación se habían generado los efectos preclusivos propios del [art. 140.1](#) LGT que impedían la comprobación del IVA de 2009 en el seno del procedimiento inspector.

La [Sala de Valladolid del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, número 786/2018, de 11 de septiembre de 2018 \(PROV 2018, 299048\)](#) (recurso 978/2017) introduce unas consideraciones de interés sobre el contenido de la comprobación posterior en el sentido de que existe la obligación por parte de los órganos de la AEAT actuantes de explicitar las razones por las cuales se está empleando la facultad excepcional de iniciar un procedimiento de comprobación limitada o de inspección existiendo ya una comprobación limitada previa y ha de advertir expresamente en el documento de inicio del expediente que se comprueban o investigan elementos diferentes de los ya comprobados. Es decir que el inicio y desarrollo de un nuevo procedimiento destinado a la regularización de la situación fiscal precisa de una motivación o justificación, a juicio de la Sala. Consideramos,

sin embargo, que la regulación ya existente de la preclusión contiene implícitamente esta garantía de motivación puesto que la segunda regularización se basa en el descubrimiento de nuevos hechos que habrán de ser reflejados en la liquidación resultante por lo que se está justificando la emisión de conclusiones a las inicialmente efectuadas.

Finalmente, se ha de destacar la nulidad de la segunda liquidación por vulneración de los efectos preclusivos ya que en el segundo procedimiento se modifican determinadas cantidades que ya eran conocidas por los órganos de la AEAT en el momento de la realización del primer procedimiento.

La [STSJ de la Comunidad Valenciana número 738/2020, de 15 de mayo de 2020 \(PROV 2020, 222774\)](#) (recurso 1526/2018) tiene ocasión de analizar la extensión de los efectos preclusivos de la liquidación provisional derivada de una comprobación limitada desarrollada por los órganos de gestores de una determinada Administración tributaria a la comprobación limitada posterior realizada por los órganos de otra Administración tributaria.

Concretamente, en el supuesto objeto del recurso contencioso-administrativo los órganos de la gestión de la AEAT habían examinado la sujeción al IVA de la transmisión de un determinado inmueble y para ello habían analizado si el transmitente tenía la condición de empresario a efectos del IVA. El análisis de varios elementos de la actividad desarrollada permitió a los órganos de gestión de la AEAT concluir que el transmitente tenía la condición de sujeto pasivo del IVA y que, como resultado de ello, la transmisión quedaba sujeta al IVA.

Con posterioridad, los órganos de inspección de la Administración tributaria de la Comunidad Valenciana iniciaron una comprobación con el objetivo de acreditar que la transmisión no estaba sujeta al IVA y sí lo estaba al ITP y AJD en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Lógicamente, el desarrollo de una actuación destinada a dicha finalidad requiere de forma inexcusable la revisión de la condición de empresario y de sujeto pasivo del IVA del transmitente del bien inmueble.

La Sala niega esta posibilidad a la Administración autonómica en base al contenido del [artículo 140.1](#) LGT ya que el objetivo del procedimiento posterior conlleva, desde su inicio, la revisión del mismo objeto que ya había sido controlado previamente por la AEAT a través de la comprobación limitada. Además, este control se ha de efectuar en base a los mismos elementos de prueba que los analizados por la AEAT con anterioridad. Como consecuencia de ello, los efectos preclusivos que afectan al segundo de los procedimientos que es el desarrollado por la Administración tributaria autonómica no se pueden rechazar.

IV. Conclusiones

El diseño por parte del legislador de la [LGT de 2003 \(RCL 2003, 2945\)](#) del marco regulatorio del procedimiento de comprobación limitada ha buscado un equilibrio entre las muy amplias potestades atribuidas a los órganos de gestión y de

inspección tributaria con la finalidad de comprobar la correcta aplicación del ordenamiento jurídico-tributario y la protección de la seguridad jurídica y de la buena fe en las relaciones entre obligados tributarios y Hacienda Pública mediante la declaración expresa de los efectos preclusivos de las resoluciones derivadas de esta clase de procedimiento de comprobación. Estos efectos preclusivos han sido configurados con la finalidad de diseñar un nuevo régimen jurídico aplicable a los procedimientos de comprobación o de inspección que se inicien una vez terminado el procedimiento de comprobación limitada inicial con unas importantes limitaciones en cuanto al ámbito de actuación posible. El nuevo estatuto que resulta aplicable a los procedimientos posteriores al inicial procedimiento de comprobación limitada suponen una modificación de la regulación de tales procedimientos en los que los órganos de la Administración tributaria ya sea de gestión o de inspección ven sus potestades limitadas por la preclusividad y, como consecuencia de ello, la vulneración de esta preclusividad ha de conllevar la más contundente de las reacciones jurídicas previstas como es la declaración de la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones posteriores.

Por supuesto, resulta de la mayor de las trascendencias que esta opción por la declaración de la nulidad de pleno derecho vaya más allá de una mera opinión dogmática y se convierta en la postura a seguir en las decisiones judiciales que decidan sobre supuestos de hecho en los que se planteen las consecuencias de la preclusividad. Esta tesis debe extenderse, lógicamente, al resto de procedimientos de gestión a los que el ordenamiento jurídico ha dotado de preclusividad.

V. Bibliografía

ADAME MARTÍNEZ, F.: “Los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada: cuestiones problemáticas y propuestas de reforma”, Crónica Tributaria, núm. 153/2014.

ÁVILA GUZMÁN, S.: “La preclusividad en el procedimiento de comprobación limitada”, en Crónica Tributaria, núm. 167/2018.

CAAMAÑO, M.A. (Dir.); ALONSO, L.M.; GARCÍA, C.; MAGRANER, F.; MERINO, I. y SÁNCHEZ, J.A.: Derecho y práctica tributaria. Adaptada a la [Ley 34/2015, de 21 de septiembre \(RCL 2015, 1427\)](#), de modificación parcial de la [Ley General Tributaria \(RCL 2003, 2945\)](#), 2.ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.

CUBERO TRUYO, A.: “El Impuesto sobre el Valor Añadido (I), (II) y (III)”, en Pérez Royo, F., Curso de Derecho Tributario. Parte especial, 9.ª edición, Tecnos, Madrid, 2015.

DE LA PEÑA AMORÓS, M.ª del M.: “Los efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales derivadas de los procedimientos comprobadores en vía de gestión”, en Revista Quincena Fiscal, núm. 5/2012.

GARCÍA BERRO, F.: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I), (II) y (III)” en Pérez Royo, F. (Dir.): (9.ª ed.) Curso de Derecho Tributario. Parte

especial, 9.^a edición, Tecnos, Madrid, 2015.

GARCÍA NOVOA, C.: “El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables”, Revista Técnico-tributaria, número 124, AEDAF, Madrid, 2019.

LAGO MONTERO, J.M.: “Provisionalidad de liquidaciones y preclusividad de comprobaciones” en Arrieta, J., Collado, M.A. y Zornoza, J. (Dir.): Tratado sobre la Ley General Tributaria, Tomo II, Thomson-Reuters Aranzadi, Pamplona, 2010.

ORTIZ CALLE, E.: “El procedimiento de comprobación limitada en la [LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) ” en Arrieta Martínez de Pisón, J., Collado Yurrita, M.A. y Zornoza Pérez, J. (Dir.): Tratado sobre la [Ley General Tributaria \(RCL 2003, 2945\)](#) . Tomo II, Thomson-Reuters Aranzadi, Pamplona, 2010.

PATÓN GARCÍA, G.: “Notas acerca de la configuración jurídica de la comprobación limitada”, en Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 127

PÉREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario. Parte general, 18.^a edición, Thomson Civitas, Madrid, 2008.

PÉREZ ROYO, F. (Dir.), García Berro, F., Pérez Royo, I., Escribano López, F., Cubero Truyo, A. y Carrasco González, F.M.: Curso de Derecho Tributario. Parte especial, 18.^a edición, Tecnos, Madrid, 2015.

PÉREZ ROYO, I.: “El Impuesto sobre Sociedades (I) y (II)” en Pérez Royo, F. (Dir.): Curso de Derecho Tributario. Parte especial, 18.^a edición, Tecnos, Madrid, 2015.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.; BAS SORIA, J. y MOYA CALATAYUD, F.: Estudio concordado y sistemático de la [Ley General Tributaria \(RCL 2003, 2945\)](#) y su normativa de desarrollo, Tomos I y II, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.

VI. Jurisprudencia y Resoluciones del TEAC y TEAR citadas

[STS 1341/2020, de 16 de octubre \(RJ 2020, 3926\)](#) (recurso de casación 3895/2018)

[STS 1173/2020, de 17 de septiembre \(RJ 2020, 3610\)](#) (recurso de casación 3260/2018)

[STS 487/2020, de 19 de mayo \(RJ 2020, 1057\)](#) (recurso de casación 3940/2017)

[STS 237/2020, de 19 de febrero \(RJ 2020, 573\)](#) (recurso de casación 4487/2018)

[STS 151/2020, de 6 de febrero de 2020 \(RJ 2020, 347\)](#) (recurso de casación 3878/2018)

[SSTS número 1645/2019, de 28 de noviembre \(RJ 2019, 5031\)](#) (recurso de casación 2532/2017)

[STS 742/2019, de 31 de mayo de 2019 \(RJ 2019, 2724\)](#) (recurso número 1214/2018)

[STS 497/2019, de 10 de abril de 2019 \(RJ 2019, 1702\)](#) (recurso 1215/2018)

[Auto del TS de 31 de octubre de 2018 \(PROV 2018, 317422\)](#) (recurso 3895/2018)

[STS 1128/2018, de 2 de julio \(RJ 2018, 3332\)](#) (recurso de casación 696/2017)

[STS 1334/2017, de 19 de julio de 2017 \(RJ 2017, 3844\)](#) (recurso 1634/2016)

[STS 1058/2017, de 15 de junio de 2017 \(RJ 2017, 2908\)](#) (recurso 3502/2015)

[STS 52/2017, de 18 de enero de 2017 \(RJ 2017, 266\)](#) (recurso número 388/2016)

[STS de 29 de junio de 2015 \(RJ 2015, 4300\)](#)

SSTS de 30 de octubre de 2014 (recursos números [2567/2013 \(RJ 2014, 5428\)](#) y [2568/2013 \(RJ 2014, 5433\)](#))

[STS de 14 de febrero de 2014 \(RJ 2014, 1635\)](#) (recurso 2984/2012)

[STS de 22 de septiembre de 2014 \(RJ 2014, 5562\)](#) (recurso 4336/2012)

[STS de 25 de noviembre de 2013 \(RJ 2013, 8135\)](#)

[STS de 5 de octubre de 2011 \(RJ 2011, 7563\)](#) (recurso 1985/2007)

[STS de 9 de junio de 2011 \(RJ 2011, 5876\)](#)

[STS de 6 de junio de 2003 \(RJ 2003, 7088\)](#)

[STS de 29 de diciembre de 1998 \(RJ 1998, 10435\)](#)

[STS de 19 de enero de 1996 \(RJ 1996, 503\)](#)

[STS de 31 de enero de 1989 \(RJ 1989, 619\)](#)

[SAN de 22 de mayo de 2019 \(PROV 2019, 208519\)](#) (recurso 1041/2016)

[SAN de 5 de febrero de 2019 \(PROV 2019, 63554\)](#) (recurso 451/2015)

[SAN de 24 de octubre de 2013 \(PROV 2013, 346836\)](#) (recurso 274/2010)

[STSJ de Galicia 29/2020, de 23 de enero \(PROV 2020, 77762\)](#) (recurso 15048/2019)

[STSJ de la Comunidad Valenciana número 193/2020, de 4 de febrero de 2020 \(PROV 2020, 101969\)](#) (recurso 1212/2017)

[STSJ de Madrid número 517/2019, de 23 de julio de 2019 \(PROV 2019, 284187\)](#) , recurso 762/2018

[STSJ de Madrid número 609/2019, de 17 de junio \(PROV 2019, 249302\)](#) (recurso 438/2018)

[STSJ de Cataluña número 598/2019, de 23 de mayo de 2019 \(PROV 2019, 359929\) \(recurso 264/2017\)](#)

[STSJ de Cataluña 459/2019, de 29 de abril de 2019 \(PROV 2019, 233465\) \(recurso 118/2017\)](#)

[STSJ de Cataluña 452/2019, de 26 de abril de 2019 \(PROV 2019, 236384\) \(recurso 720/2016\)](#)

[STS de Cataluña número 451/2019, de 25 de abril de 2019 \(PROV 2019, 204717\) \(recurso 719/2016\)](#)

[STSJ de Castilla y León \(sala de Valladolid\) 517/2019, de 5 de abril de 2019 \(PROV 2019, 156400\) \(número 207/2018\)](#)

[STSJ de Castilla y León \(sala de Valladolid\) 369/2019, de 13 de marzo de 2019 \(PROV 2019, 120754\) \(recurso 566/2018\)](#)

[STSJ de Madrid número 697/2018, de 19 de diciembre de 2018 \(PROV 2019, 77116\) \(recurso 193/2017\)](#)

[STSJ de Galicia número 412/2018, de 19 de diciembre de 2018 \(PROV 2019, 35932\) \(recurso 15355/2017\)](#)

[STSJ de Madrid 613/2018, de 5 de diciembre de 2018 \(PROV 2019, 75051\) \(recurso 202/2017\)](#)

[STSJ de la Comunidad Valenciana número 1270/2018, de 5 de diciembre de 2018 \(PROV 2019, 60629\) \(recurso 770/2015\)](#)

[STSJ de Madrid número 590/2018, de 26 de noviembre de 2018 \(PROV 2019, 16449\) \(recurso 179/2017\)](#)

[STSJ de Andalucía, sala de Málaga, número 2763/2018, de 26 de noviembre de 2018 \(PROV 2019, 143182\) \(recurso 38/2016\)](#)

[STSJ de Madrid número 586/2018, de 23 de noviembre de 2018 \(PROV 2019, 16452\) \(recurso 181/2017\)](#)

[STSJ de Madrid número 523/2018, de 31 de octubre de 2018 \(PROV 2018, 328640\) \(recurso 117/2017\)](#)

[STSJ de Andalucía, sala de Málaga, número 2343/2018, de 31 de octubre de 2018 \(PROV 2019, 107675\) \(recurso 193/2017\)](#)

[STSJ de Andalucía, sala de Sevilla, 913/2018, de 8 de octubre de 2018 \(PROV 2019, 67588\) \(recurso 164/2017\)](#)

[STSJ de Cataluña 804/2018, de 4 de octubre de 2018 \(PROV 2019, 22725\) \(recurso número 80/2016\)](#)

[STSJ de la Comunidad Valenciana 812/2018, de 18 de septiembre de 2018](#)

[\(PROV 2019, 10847\)](#) , (recurso 773/2014)

[STSJ de Castilla y León \(sala Valladolid\), 786/2018, de 11 de septiembre de 2018 \(PROV 2018, 299048\)](#) (recurso 978/2017)

[STSJ de la Comunidad Valenciana de 20 de abril de 2018 \(PROV 2018, 195616\)](#)
(recurso 724/2014)

[STSJ de la Comunidad Valenciana 895/2019, de 4 de junio \(PROV 2019, 229895\)](#)
(recurso 362/2017)

[STSJ de Galicia número 724/2010, de 27 de julio de 2010 \(PROV 2010, 328023\)](#)
(recurso 16090/2008)

[Resolución del TEAC de 5 de julio de 2016 \(JT 2016, 1012\)](#)

[Resolución del TEAC de 11 de junio de 2015 \(JT 2015, 1090\)](#)

Resolución del TEAC de 13 de mayo de 2015

[Resolución del TEAC de 16 de abril de 2009 \(PROV 2009, 279798\)](#)

Resolución del TEAR de Cataluña de 11 de julio de 2019
